

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y
CIENCIAS SOCIALES
ESCUELA DE CIENCIAS JURIDICAS
SEMINARIO DE GRADUACION EN CIENCIAS JURIDICAS AÑO 2013
PLAN DE ESTUDIOS 2007**



Universidad de El Salvador

Hacia la libertad por la cultura.

**LA EFICACIA DEL FEDATARIO FISCAL COMO MECANISMO PARA
EVITAR LA EVASION FISCAL.**

**TRABAJO DE INVESTIGACION PARA OBTENER EL GRADO EN
LICENCIADO EN CIENCIAS JURIDICAS**

PRESENTADO POR:

FATIMA LISSETH ELIAS RAFAILANO

ALEYDA MILADY GARCIA GARCIA

KIMBERLY YAMILETH MERINO

LIC. EUGENIO TEVEZ CASTILLO.

DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, MARZO DE 2014.

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

INGENIERO MARIO ROBERTO NIETO LOVO

RECTOR

MASTER ANA MARÍA GLOWER DE ALVARADO

VICERRECTOR ACADÉMICO

MASTER OSCAR NOE NAVARRETE

VICERRECTOR ADMINISTRATIVO

DOCTORA ANA LETICIA ZABALETA DE AMAYA

SECRETARÍA GENERAL

LICENCIADO FRANCISCO CRUZ LETONA

FISCAL GENERAL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DOCTOR JULIO ALFREDO OLIVO GRANADINO

DECANO

LICENCIADO DONALDO SOSA PREZA

VICEDECANO

LICENCIADO OSCAR ANTONIO RIVERA MORALES

SECRETARIO

DOCTORA EVELYN BEATRIZ FARFAN MATA

DIRECTORA DE ESCUELA DE CIENCIAS JURIDICAS

LICENCIADO EUGENIO TEVEZ CASTILLO

DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO

AGRADECIMIENTOS.

Al término de mi carrera universitaria quiero agradecer a **DIOS** por darme la fortaleza, dedicación y empuje que me sostuvo en todo momento para ayudarme a encontrar la salida a todas mis dificultades durante estos años y así también por gracias por todos los triunfos y metas alcanzadas gracias a su bendición.

A mis padres Don Josecito y Doña Lucy gracias por darme lo más valioso todo su apoyo y comprensión en todo momento y no solo en este gran paso para mí sino que a lo largo de mi vida gracias por mostrarme el rumbo a seguir, que de ahora en adelante será más fácil realizarme profesionalmente por inculcarme valores y responsabilidades que me han hecho fuerte para seguir adelante, gracias a mis padres por poner su confianza en mí, por su apoyo y su cariño, gracias por todo lo que quiero y espero que con mi título pueda honrarlos siempre. Además quiero agradecer a mi hermano **Daniel** por siempre dejarme ser parte importante de su vida gracias por comprenderme, apoyarme y hasta en ocasiones hacerme entrar en razón gracias por todo.

En agradecimiento a mis amigas **Aleyda y Kimberly**, por ser las elegidas para este gran equipo de trabajo, el cual culminamos de manera exitosa gracias a la dedicación que cada una de manera particular le imprimió al mismo convirtiéndolo en un resultado excelente el cual nos llena de orgullo.

A mis hermanas **Gresia, y Patricia** gracias por estar conmigo en los buenos y aun en los momentos más duros de mi vida apoyándome y dándome ánimo con sus palabras y sobre todo con su sinceridad y comprensión gracias siempre les estaré agradecida por todo lo que juntas hemos llegado a pasar

a todas las quiero mucho.

Sin faltar mi más sincero agradecimiento a nuestro asesor de tesis **Lic. Eugenio Tevés Castillo**, por todo el tiempo que nos dedicó a la hora que recurríamos a él, con tantas dudas a las cuales él siempre tenía una respuesta satisfactoria gracias por su comprensión a lo largo de todo este proceso.

Fátima Lisseth Elías Rafailano....

LE AGRADEZCO:

Dios primeramente por haberme acompañado en toda mi carrera, haberme dado la sabiduría, el conocimiento y la inteligencia y por brindarme una vida aprendizajes y experiencias, por todos los momentos en los que me ayudo, en los que me dio la fuerza para seguir luchando.

A mi hijo Alexander Pérez, por ser la persona que me inspiro a seguir adelante, a luchar en la vida, a ser mejor día tras días para ser un buen ejemplo para él, por todo el cariño que me ha brindado y su amor incondicional, por ser el regalo más grande que Dios me ha dado en mi vida y por ser la persona que cada día logra alegrarme mi vida y el amor incondicional que me da.

A mi madre María García, por todo el apoyo que me brindo, los valores que me ha inculcado, por ser una madre fuerte, teniendo el rol de madre y padre nunca desmayo siempre lucho para que pudiéramos con mi hermano ser unas buenas personas, tener educación no importando las dificultades de la vida y por ser la mujer que me motivo a seguir adelante, que nunca permito que desmayara en los momentos de debilidad, por haber estado siempre en los momentos donde más la necesite, por sus esfuerzos realizados para darme una excelente educación y por ser mi ejemplo a seguir, madre por usted soy lo que ahora soy y no puedo pedir una mejor madre porque es la mejor.

A mi hermano Densil García, por ser mi excelente hermano, todo el apoyo que me brindo durante mi carrera, todo la ayuda, motivación, sé que no fue fácil pero le agradezco porque siempre me apoyo cuando más necesite de su apoyo, ser mi único hermano, la persona que siempre me ha aconsejado y

me ha escuchado en mis decisiones y mi vida y mi carrera

A mi tío Alexander García, gracias por el apoyo incondicional que siempre tuvo, por los consejos, por ser el mejor tío que Dios me pudo haber dado, por aconsejarme y haber estado en momentos buenos y malos en el transcurso de mi carrera y ser parte significativa en mi vida.

A Fátima Elías y Kimberly Merino, por ser excelentes compañeras de tesis, por haber tenido la paciencia necesaria y haberme motivado a seguir adelante y por todos los momentos que pasamos juntas, las tareas que realizamos juntas, todos los esfuerzos que tuvimos que hacer y por la confianza que en mí depositaron, por ser una personas muy eficientes, profesionales y ser mis estimadas y queridas amigas, gracias.

Aleyda Milady García....

LE AGREDEZCO:

A Dios; porque eres el ser más incondicional y indispensable que existe, que fuiste mi guía, mi luz y por darme la sabiduría necesaria para que siguiera adelante y llegara hasta esta etapa de prepararme profesionalmente, fuiste en este trabajo que me ayudaste día a día, porque todo nos saliera lo mejor posible.

A mi abuela Rosa Amalia Merino; por ser la persona en la cual me apoye y me dio consejos positivos para seguir adelante en cada etapa de mi estudios en los momentos que mi autoestima bajo tú estabas a mi lado para que siguiera adelante y me animabas para que siguiera adelante, aunque ya no esté entre nosotros pero desde el cielo siempre me ha dado esa fortaleza para lograr mis propósitos eres indispensable para mí y siempre seguirás siendo indispensable y me bendecirás desde el cielo.

A mi madre Maura Del Carmen Merino; por ser la persona que durante el proceso de estudio me tuviste la paciencia y me diste los consejos en los momentos más oportunos y me dabas las alternativas de solución para que hiciera lo mejor eres el ser humano que dios me dio para que estuvieras a mi lado y fuera ese motivo de incentivación para culminar cada etapa de mi estudio.

A mi padre Edwin Orlando Zuniga Rivas; por ser la persona que me ayudaste en el momento que más te necesitaba, por darme esos consejos positivos, constructivos, y guiarme en cada paso de estudio y escucharme en cada dificultad que he tenido y siempre estabas para escucharme.

A mi tía Clara Idalia Álvarez Amaya; por ser la persona que me dio la confianza, consejos, en cada etapa de mi estudio, por la paciencia necesaria

y que fuiste indispensable para mi desarrollo profesional.

A mi tía Reina Elizabeth Merino; por ser esa persona que estuviste a mi lado, por los consejos positivos, la paciencia en cada etapa de mis estudios.

A mi tío José Fredy Álvarez, por ser una persona importante en el desarrollo de mi estudio, y apoyarme en cada fase de estudio, y a mi demás familiares que directamente me ayudaron en cada paso en mi formación profesional... gracias...

A mi asesor de Tesis Lic. Lic. Eugenio Tevés Castillo; quien nos facilitó la investigación por su tiempo y paciencia y sobre todo responsabilidad y amabilidad al momento de revisar nuestro trabajo puntualmente.

A mis compañeras de tesis Fátima y Aleyda García y mi amiga Gresia; por ser las personas que estuvieron a mi lado y ser excelentes personas, por transmitirme confianza, y ánimos para seguir adelante personas indispensables para que este trabajo se concluyera por esa responsabilidad dedicación y profesionalismo de cada una de ella, sin su aporte hubiese sido imposible culminar este camino largo que con su amistad respeto y cariño salimos adelante.

Kimberly Yamileth Merino...

INDICE

INTRODUCCION.....	1
CAPITULO I	
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA Y MANEJO METODOLÓGICO DE LA INVESTIGACIÓN	
1.1 Planteamiento del problema.....	1
1.2 Enunciado del problema	
1.3 Delimitación espacial, temporal y teórico–conceptual de la investigación	
1.4 Justificación de la investigación.....	2
1.5 Objetivos.....	4
1.5.1 Objetivo General	
1.5.2 Objetivos Específicos	
1.6 Sistema de Hipótesis y Operalización.....	5
1.7 Determinación de métodos, técnicas e instrumentos. (Base Metodológica).....	8
CAPITULO II	
GENERALIDADES DEL DERECHO TRIBUTARIO	
2.1 Concepto de derecho tributario.....	10
2.2 Concepto de tributo.....	11
2.3 Definición de Tributo	
2.4 Derecho tributario material.....	12
2.5 Relación jurídica tributaria	
2.6 Obligación tributaria.....	13
2.7 Nacimiento de la obligación tributaria.....	14
2.8 Hecho imponible	
2.8.1 Naturaleza del hecho generador.....	15
2.8.2 Elementos del hecho imponible	

2.9 Sujetos de la obligación tributaria.....	17
2.9.1 Sujetos Activo	
2.9.2 Sujeto Pasivo.....	18
2.10 Fuentes del Derecho tributario	
2.11 Evolución histórica de los tributos.....	36
2.12 Esfuerzos de reforma tributaria durante los años noventa.....	43
CAPITULO III	
LA EVASION FISCAL	
3.1 Definición de la evasión fiscal.....	46
3.2 La evasión su ubicación sistemática.....	47
3.3 Diferencia del delito de evasión fiscal como ilícito y como sanción administrativa.....	51
3.3.1 Elementos constitutivos.....	55
3.3.2 Idoneidad del ardid.....	59
3.3.3. La finalidad perseguida.....	60
3.4 La Elusión.....	62
3.4.1 Definición de la Elusión.....	63
3.5 Evasión versus elusión fiscal.....	64
3.6 La evasión fiscal.....	65
3.6.1 Causas de la evasión fiscal.....	68
3.6.2 Análisis de la Evasión Fiscal.....	73
3.6.3 Decisión Individual de Evasión Impositiva.....	74
3. 7 Herramientas para combatir la evasión fiscal.....	76
3.8 Evasión previsional.....	81
3. 8. 1 Evasión simple	
3.8.2 Evasión Agravada.....	82
3. 9 La Defraudación fiscal.....	83

CAPITULO IV

LA EFICACIA DEL FEDATARIO FISCAL, COMO MECANISMO PARA EVITAR LA EVASION FISCAL

4.1 Concepto de fedatario fiscal.....	85
4.2 Obligaciones del fedatario	
4.3. Procedimiento de fedatario fiscal	
4.3.1 Requerimiento Probatorio.....	90
4.3. 2 Informe Técnico	
4.4 Proceso Sancionatorio.....	93
4.4.1. Casos Especiales del Procedimiento de cierre.....	98
4.5. Diagnóstico del sistema tributario y recomendaciones de política.....	100
4.6 Medidas propuestas del fedatario para disminuir la evasión fiscal.....	102
4.6.1. Gerencia y estructura organizativa de la Administración Tributaria y Aduanera.	

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 CONCLUSIONES.....	122
5.2 RECOMENDACIONES.....	124
BIBLIOGRAFIA	126
ANEXO	133

INTRODUCCION

En el presente trabajo se desarrolla el tema: La eficacia del fedatario fiscal, como mecanismo para evitar la evasión fiscal, siendo la figura del fedatario que nace a la vida jurídica con la vigencia del Código Tributario (Marco jurídico que regula la relación entre el fisco y los contribuyentes) Decreto Legislativo 230 de fecha catorce de diciembre del año dos mil, publicado en el Diario Oficial número doscientos cuarenta y uno, tomo número trescientos cuarenta y nueve del día veintidós de enero de dos mil.

El desarrollo de cuatro capítulos básicos en el tema en el cual tiene los siguientes temas: en el capítulo uno “Planteamiento del problema y manejo metodológico de la investigación”, damos a conocer el planteamiento del problema el manejo metodológico de la investigación que aplicamos; dentro de este lo desglosamos a través del enunciado el problema, de alimentación espacial y temporal de la investigación, justificación, objetivos general y específico, sistema de hipótesis y operativización, determinación de métodos, técnicas e instrumentos.

Capítulo dos se desarrolla “Las generalidades del derecho tributario” los siguientes temas; iniciando con el concepto de derecho tributario para que el lector tenga una breve noción de la materia en que se está desarrollando el presente tema, asimismo se desarrolla el concepto de tributo, definición de tributo, derecho material, relación jurídica tributaria, obligación tributaria, nacimiento de la obligación tributaria, hecho imponible, naturaleza del hecho generador, elemento del hecho imponible, sujetos de la obligación tributaria(sujeto activo y sujeto pasivo), las fuentes del derecho tributario como tema de información en cuanto a cada cuerpo normativo aplicado y desde este punto de vista desarrollado, una breve historia de los tributos,

esfuerzo de reforma tributaria de los años noventa.

Capítulo tres se desarrolla el tema de la “Evasión fiscal”; Definición de la evasión fiscal, la evasión su ubicación sistemática, diferencia del delito de evasión fiscal como ilícito y como sanción administrativa, elementos constitutivos, idoneidad del ardid, la finalidad perseguida, la elusión, definición de la elusión, evasión versus elusión fiscal, la evasión fiscal, causas de la evasión fiscal, análisis de la evasión fiscal, decisión individual de evasión impositiva, herramientas para combatir la evasión fiscal, evasión previsional, evasión simple, evasión agravada, la defraudación fiscal.

En el desarrollo del capítulo cuatro “La eficacia del fedatario fiscal, como mecanismo para evitar la evasión fiscal.”; Concepto de fedatario fiscal, obligaciones del fedatario, procedimiento de fedatario fiscal, requerimiento probatorio, informe técnico, proceso sancionatorio, casos especiales del procedimiento de cierre, diagnóstico del sistema tributario y recomendaciones de política, medidas propuestas del fedatario para disminuir la evasión fiscal, gerencia y estructura organizativa de la administración tributaria y aduanera.

Las conclusiones finales, y recomendaciones se enfocan con mecanismos legales adecuados que hagan más eficaz la recaudación fiscal, se hace necesario dotar a la administración tributaria de una herramienta de control moderna que facilite la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, para así garantizar un adecuado flujo de recursos financieros que permitan atender las responsabilidades que competen al Estado.

CAPITULO I

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA Y MANEJO METODOLÓGICO DE LA INVESTIGACIÓN.

1.1 Planteamiento del problema.

La verificación del cumplimiento de las obligaciones formales consistentes en emitir y entregar facturas o documentos equivalentes y de inscribirse en el registro de contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios si dichos documentos cumplen con los requisitos legales así como la obligación referida, estará a cargo o se pondrá en práctica por el empleado designando en carácter de representantes de la Administración Tributaria como fedatario, a efecto de que se presente a los negocios en calidad de cliente para obtener bienes o servicios.

1.2 Enunciado del problema.

¿Cuáles son los mecanismos que ayudan al fedatario fiscal, para evitar la evasión fiscal, en El Salvador?

1.3 Delimitación espacial, temporal y teórico – conceptual de la investigación.

a) Delimitación espacial:

La investigación, se enfoca en el Departamento de San Salvador, pero no olvidando que nuestro tema tiene una gran importancia a nivel nacional en el

Salvador, también haciendo énfasis a las doctrinas teóricas y jurídicas internacionales haciendo referencia a las políticas internacionales que son implementadas y que le ayudan al fedatario para evitar la evasión fiscal; figura que es de nuestro principal interés a desarrollar.

b) Delimitación Temporal:

La figura del fedatario nace con la vigencia del Código Tributario, es decir, con la aprobación y publicación del Decreto 230 de fecha Catorce de Diciembre de Dos mil, publicado en el Diario oficial Doscientos Cuarenta y Uno, tomo número Doscientos Cuarenta y Nueve; se mantiene a la fecha en nuestro Ordenamiento Jurídico Positivo Vigente.

c) Delimitación Teórico – Conceptual de la investigación:

El trabajo de investigación se enmarca en el análisis de la figura del fedatario en la Administración Tributaria de El Salvador, en este contexto, la política fiscal ha intentado reprimir las conductas de la cultura a la no tributación, mediante diversas sanciones siendo una de ellas el cierre de negocios previo a una imposición de una multa, producto de la comprobación efectuada por el fedatario, actuación enfoque de nuestro estudio.

1.4 Justificación de la investigación.

La importancia de investigar el tema “La eficacia del fedatario fiscal como mecanismo para evitar la evasión fiscal”, resulta de las siguientes consideraciones. Analizar en dos aspectos; el primero es que con esta figura la Administración Tributaria la ha adoptado para garantizar un sector de la

economía, logrando persuadir a los contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, con el fin de que emitan y entreguen Factura o comprobante similar autorizado por la Administración Tributaria.

Desde el razonamiento particular o para el contribuyente, es proporcionarle la información necesaria de esta figura para evitar inconvenientes; asimismo darle a conocer en qué consiste y cuáles son los efectos que podría causarles en caso de incumplimiento a la normativa tributaria vigente.

Al igual que la importancia, la utilidad podríamos enmarcarla bajo dos perspectivas; es decir la utilidad que representa la eficacia del Fedatario para evitar la evasión fiscal y la utilidad para el contribuyente.

La importancia de la eficacia del fedatario para evitar la evasión fiscal, podríamos manifestar que con la puesta en marcha de esta figura se ha incrementado la recaudación fiscal recurso con el cual cuenta el Estado para el cumplimiento de sus fines logro obtenido por el temor de los contribuyentes a ser sancionados por no emitir ni entregar factura. La utilidad para el contribuyente haciendo relación de la figura del fedatario en cubierto, consistiendo que si el fedatario visita un negocio que representa la competencia y este verifica que no está emitiendo ni entregando factura e incluso no está inscrito en el registro de contribuyentes que lleva la Administración Tributaria, se puede inscribir de oficio. Si el infractor estaba ofreciendo la mercancía más barata por qué no facturaba, con la visita del fedatario tendrá que facturar y vender la mercancía al precio del comercio, he ahí la importante intervención que tiene el fedatario. Ayuda a evitar la evasión fiscal como efecto se tengan un soporte de mayor recaudación fiscal,

debido al cumplimiento de los contribuyentes en el pago de impuesto que por ley le corresponden.

1.5 Objetivos.

1.5. 1 Objetivo General

Dar a conocer la figura del fedatario, que la administración tributaria ha adoptado para garantizar un sector de la economía fiscal en El Salvador, implementando políticas fiscales orientadas a reducir los índices de evasión fiscal, permitiendo incrementar los niveles de recaudación el financiamiento del déficit que se generen por el cumplimiento de los compromisos.

1.5.2 Objetivos Específicos.

Identificar las facultades jurídicas del fedatario en la Administración.

Tributaria para la verificación del cumplimiento tributario.

Plantear las políticas propuestas que están orientadas a mejorar la funcionalidad y eficiencia de la administración tributaria.

Mejorar las estrategias de control.

Fortalecer las capacidades de fiscalización.

Promover la Educación Tributaria.

Poder contribuir al cumplimiento de las obligaciones tributarias, para evitar la

evasión fiscal.

Emitir comprobantes a los contribuyentes, para evitar la evasión fiscal y poder de esta manera garantizar el pago al Estado, a través de su Ministerio de Hacienda.

Fortalecer los mecanismos que ayudan al fedatario a contribuir con su labor como en agente en cubierto, en el ámbito tributario.

Dar a conocer las funciones que desempeña el fedatario como agente en cubierto, a fin de erradicar la evasión fiscal por parte del contribuyente.

1.6 Sistema de Hipótesis y Operalización.

HIPOTESIS GENERAL:

“La eficacia del fedatario fiscal está relacionada con los mecanismo que utiliza para evitar la evasión fiscal; en el sentido que a mayor evasión fiscal en la sociedad, mayor índice de incumplimiento tributario”.

HIPOTESIS ESPECÍFICAS:

1. A mayor cumplimiento de las obligaciones del fedatario, menor probabilidad de evasión fiscal.

2. A menor congruencia entre legislación primaria y la secundaria, mayor incumplimiento de los contribuyentes.

3. Si se cumplen las medidas propuestas para disminuir la evasión fiscal,

mayor será la recaudación de impuestos tributario.

4. Si se promueven políticas que ayuden a evitar la evasión fiscal, mayor será que coadyuven a modificar la conducta contributiva de los contribuyentes.

5. A mayor formación de cultura tributaria, mayor responsabilidad para con el fisco y el cumplimiento voluntario de las obligaciones impositivas de los contribuyentes.

OPERACIONALIZACION DE LAS HIPÓTESIS.

Hipótesis general

“La eficacia del fedatario fiscal está relacionada con los mecanismo que utiliza para evitar la evasión fiscal; en el sentido que a mayor evasión fiscal en la sociedad, mayor índice de incumplimiento tributario”.

Variable Indirecta. La eficacia del fedatario fiscal está relacionada con los mecanismos que utiliza para evitar la evasión fiscal.

Indicadores: Control y fiscalización tributaria; cumplimiento de las obligaciones tributarias; eficiencia de la obligación tributaria. Variable Directa. Mayor evasión fiscal en la sociedad, mayor índice de incumplimiento tributario.

Indicadores: Inseguridad tributaria, nivel inferior en recaudación fiscal.

Hipótesis específicas. “A mayor cumplimiento de las obligaciones del

fedatario, menor probabilidad de evasión fiscal”.

Variable Indirecta: A mayor cumplimiento de las obligaciones del fedatario.

Indicadores. Aumentan sostenidamente los ingresos tributarios, mayor recurso para financiar los gastos e inversión, pago de impuestos tributarios.

Variable Directa: Menor probabilidad de evasión fiscal.

Indicadores: Cumplimiento de fiscalización, evitar no paga impuestos de los que legalmente corresponde.

“A menor congruencia entre legislación primaria y la secundaria, mayor incumplimiento de los contribuyentes”.

Variable Indirecta: A menor congruencia entre legislación primaria y secundaria.

Indicadores: Certeza jurídica, mejora de los procesos sancionatorios, debido proceso.

Variable Directa: Mayor incumplimiento de los contribuyentes.

Indicadores Demuestran la no responsabilidad del contribuyente no aplicación jurídica de los contribuyentes.

“Si se cumplen las medidas propuestas para disminuir la evasión fiscal, mayor será la recaudación de impuestos tributario”.

Variable Indirecta. Si se cumplen las medidas propuestas para disminuir la evasión fiscal.

Indicadores: Mejor funcionalidad, eficiencia de la administración tributaria, fortalecer el control de fiscalización.

Variable Directa Mayor será la recaudación de impuestos tributario

Indicadores: Decisiones de política fiscal; cerrar espacios de evasión fiscal en la legislación tributaria.

“Si se promueven políticas que ayuden a evitar la evasión fiscal, mayor será que coadyuven a modificar la conducta contributiva de los contribuyentes”.

Variable Indirecta. A mayor formación de cultura tributaria, e Inversión en la ciudadanía, Entendimiento en sectores productivos, políticos y sociedad.

Variable Directa. Mayor responsabilidad para con el fisco y el cumplimiento voluntario de las obligaciones impositivas de los contribuyentes, Cumplimiento tributario, Beneficio sociales que se obtienen del pago de los impuestos.

1.7 Determinación de métodos, técnicas e instrumentos. (Base Metodológica).-

A) Tipo de investigación: La investigación, se basa ya sea jurídica dogmática o jurídica histórica sociológica. Es de importancia prever que el tema sobre el fedatario fiscal los mecanismos que utiliza para evitar la evasión fiscal será analizada utilizando el tipo de Investigación Jurídica Histórica.

Partiendo de esta investigación, la confrontaremos, con la actualidad en relación a la materia de evasión fiscal a lo que también será necesario

implementar la técnica de investigación bibliográfica, es decir, ayudarnos de material bibliografía libros, revistas, informes que profundicen sobre dicha temática.

Es de vital importancia analizar el contexto normativo que se dio en ese momento, los años posteriores como por ejemplo entrada en vigencia de la Leyes tributarias para evitar la evasión fiscal además de las reacciones en el Campo Jurídico en cuanto a la aplicación de dichas leyes referentes a dicha problemática.

B) Método, técnicas e instrumentos.

El método a utilizar: Se prevé trabajar bajo el enfoque del método descriptivo y comparativo, tomando en cuenta las características propias del estudio, a fin de obtener resultados que contribuyan al conocimiento y dominio del tema.

El tipo de investigación es bibliográfica descriptiva debido a que gran parte de la información se encuentra diseminada en doctrina y jurisprudencia, así como la descripción de los procedimientos prácticos entre los cuales deja ver las bondades que tiene para una de las partes y la puesta en descubierto de la otra, asimismo enfocar la incidencia e importancia que tiene para el país; técnicas e instrumento; la técnica para recolectar la información serán las siguientes: Identificar las partes más importantes de la doctrina y jurisprudencia nacional e internacional y de ellas sacar conclusiones y análisis que servirán como base para el desarrollo del tema, clasificándola con el objeto de proporcionar un trabajo ordenado para el aprendizaje.

CAPITULO II

GENERALIDADES DEL DERECHO TRIBUTARIO.

2.1 Concepto de derecho tributario.

El derecho tributario pertenece al derecho fiscal o al derecho de finanzas públicas, es decir al derecho que regula los intereses patrimoniales del Estado.

El Derecho tributario o Derecho fiscal es una rama del Derecho público, dentro del Derecho financiero, que estudia las normas jurídicas a través de las cuales el Estado ejerce su poder tributario con el propósito de obtener de los particulares ingresos que sirvan para sufragar el gasto público en áreas a la consecución del bien común.

Dentro del ordenamiento jurídico de los ingresos públicos se puede acotar un sector correspondiente a los ingresos tributarios, que por su importancia dentro de la actividad financiera del Estado y por la homogeneidad de su regulación, ha adquirido un tratamiento sustantivo.

Estas denominaciones no son totalmente equivalentes, en este caso hacemos referencia a que desde tiempos de Roma se designa como fisco a la primera colectividad nacional personificada, jurídicamente por el Estado, en cuanto hacemos referencia a la actividad económica que se desarrolla para la satisfacción de las necesidades públicas.

En materia tributaria, lo definen como "el conjunto de normas que delimitan el poder fiscal, distribuyen las facultades impositivas derivadas de este por organismos estatales que forman parte de la estructura del Estado Nacional

o provincial y establecen los límites para el ejercicio de dicho poder".

Tenerla noción clara de la diferencia que hay entre las necesidades individuales y las necesidades públicas es esto lo que da origen al derecho tributario, que concierne solamente a la actividad que da satisfacción a estas últimas actualmente lo tributos de recaudan exclusivamente en dinero, por lo que los regímenes tributario han tenido que adaptarse a la corriente de la circulación monetaria constituyendo indudablemente la más importante, aunque la única fuente de ingreso del Estado.¹

2.2 Concepto de tributo.

El tributo es un vínculo jurídico² cuya fuente mediata es la ley que nace con motivo de ocurrir los hechos y situaciones que en la misma ley se designa y en cuya virtud persona determinada deben de entregar al Estado u otro ente público, ciertas sumas de dinero también determinadas, para la satisfacción de las necesidades colectiva³.

2.3 Definición de Tributo.⁴

Los tributos son ingresos públicos de Derecho público que consisten en

¹ FERNANDEZ PROVOSTE, Mario; "Principios de Derecho Tributario", 1952, editorial jurídica de chile, facultad de derecho de la universidad de chile, colección de estudios jurídicos y sociales, VOL. XXI, pag.23 y 24.

² En esta oportunidad se tiene por objeto imponer a este la obligación de entregar una cantidad de dinero, exigencia cuya cuantía, oportunidad y modalidades son determinadas soberanamente por la autoridad pública.

³ En esta ocasión el concepto de tributo se enfoca básicamente en el estado como el ente principal para hacer cumplir la obligación que se tienen para con el fisco, y poder recaudar para la hacienda pública y cubrir las necesidades de la nación, refiriéndose al presupuesto de la nación.

⁴ GRIZIOTTI, Pomini, escribe que la causa del tributo "no es la ley, sino aquello que justifica a la ley y que se encuentra en a relación tributaria creada por la ley. Incluso si se denomina causa ético-política a la causa de la ley tributaria, esta se convierte en causa jurídica en cuanto está comprendida en la pretensión de la obligación particular, la cual ha de considerarse autorizada por la norma como lícita en el caso concreto. Pág. 185.

prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateral, exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincule en el deber de contribuir.

Su fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posibilidad de vinculación a otros fines.

2.4 Derecho tributario material.

Derecho Tributario Sustantivo o Material

Regula la codificación tributaria propiamente dicha, desde su creación hasta su extinción, teniendo en cuenta que esta obligación es la que consiste en pagar los tributos, y que éstos son prestaciones que el Estado impone coactivamente, que sólo pueden tener lugar por mandatos legales; como se podrá notar, en esta división del Derecho Tributario se tiene como única fuente la ley. En consecuencia, la naturaleza de esta obligación es estrictamente legal y de orden público, por lo que su incumplimiento origina sanciones pecuniarias, resarcitorias y penales.

Es el que agrupa las normas que regulan lo que es el tributo en sí, es el que estudia el hecho generador, los sujetos activos y pasivos, su capacidad jurídica tributaria, los elementos cuantificantes, los medios que extinguen la obligación tributaria, así como también la solidaridad y domicilio.

2.5 Relación jurídica tributaria.

La relación que se establece entre el Estado y los particulares como

consecuencia de la aplicación de los tres tipos de recursos tributarios: impuestos⁵, tasas⁶ y contribuciones⁷ especiales se distingue; sin lugar adudas y de manera inequívoca ya que necesariamente se origina, desarrolla y finalmente se extingue, en todos los casos y para todas las clases de tributos, conforme a preceptos legales.

La relación jurídica tributaria, radica en la potestad de imperio del Estado, que constituye una de sus más típicas manifestaciones hasta el punto de que el poder conferido por la ley a un ente para imponer tributos se considera como indicio seguro del carácter público del ente de que se trate. Es un vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene derecho de exigir la prestación jurídica llamada Impuesto que es de tipo económico y personal; el contenido de la relación, no consiste sólo en la obligación del contribuyente de pagar una suma de dinero al ente público, sino también una serie de limitaciones que la ley pone directamente a la actividad de los particulares en interés de la Hacienda Pública.

2.6 Obligación tributaria.

La obligación jurídica tributaria debe entenderse como la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a la obligación. Es un

⁵ Se define como el gravamen que se exige para cubrir los gastos generales del estado, sin que el deudor reciba otros beneficios de aquel indeterminado que obtienen todos los habitantes de un país por el funcionamiento de los servicios públicos. PROVOSTE, Fernandez Óp. Cit. pág. 37.

⁶ Se define como los cobros que formula el estado en relación con alguna intervención o gastos de la administración pública motivado directamente por algún contribuyente.

⁷ Son los gravámenes que tienen por objeto distribuir entre cierto contribuyentes los gastos de realización de obras o de mantenimiento de servicios que los beneficie colectivamente de alguna manera más especial que al resto de las personas que integran la sociedad.

vínculo jurídico entre la Hacienda Pública y el contribuyente⁸, que constituye una manifestación concreta del deber de cada ciudadano de contribuir al sostenimiento del gasto público.

2.7 Nacimiento de la obligación tributaria.

La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho generador que se encuentra previsto en la ley, es una obligación⁹ que no nace de un acto administrativo, sino del hecho imponible.

La deuda tributaria nace al producirse la situación de hecho a la cual condiciona la ley el establecimiento del gravamen; se le conoce con el nombre de “presupuesto de hecho, hecho generador” y su terminología más habitual es la expresión de “hecho imponible”.

2.8 Hecho imponible.

El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

La legislación contempla en el cuerpo normativo jurídico “código tributario”,

⁸ Con referencia a las Obligaciones tributarias nacidas de la importación temporal de mercancías, esbozándose en las consideraciones que hacen el problema siempre latente de la dificultad de la distinción en la práctica entre condiciones suspensivas y resolutores, véase a este respecto. BERLIRI, Antonio, “principios del derecho tributario”, Madrid editorial de derecho financiero, 1971, pág. 201,202.

⁹ Obligación tributaria se podría decir que naturalmente, ente público que en virtud de su propia potestad tributaria, ha establecido el tributo a que se refiere dicha obligación y por consiguiente, en concreto, el estado la regiones, las provincias y los municipios; sin embargo en algunos caso que se consideran excepcionales, pueden también ser sujeto activo de la obligación tributaria.

como garante y verificados de las obligaciones tributarias y de las formalidades que este mismo cuerpo legal prescribe.

2.8.1 Naturaleza del hecho generador.

La naturaleza del hecho imponible es de carácter jurídico tributario, debido a que, está constituido por la obligación de renta por una persona, en un tiempo determinado; hecho que, aunque inicialmente tiene una naturaleza económica, al ser contemplada por la ley tributaria se transforma en un concepto de naturaleza jurídica.

2.8.2 Elementos del hecho imponible.

El hecho imponible presenta una estructura en la cual se distingue entre ellos dos elementos fundamentales los cuales son: el objetivo y el subjetivo.

a) El objetivo del tributo

Este aspecto es un acto, un hecho o situación de la persona o de sus bienes que puede ser desde diversos puntos de vista. Este elemento se puede dividir en cuatro aspectos:

1) Aspecto Material:

Este elemento de carácter material es el que viene a coincidir con la riqueza o manifestación de capacidad económica que está contemplada por la norma tributaria.

2) Aspecto Espacial

El hecho generador se lleva a cabo en un territorio determinado; por ello, hay

que establecer la eficiencia de las normas que regulan quienes son los sujetos de la obligación tributaria en relación con el territorio en el que se ha realizado el hecho.

3) Aspecto Temporal:

El pago debe hacerse dentro del término que señala la ley. Este término puede considerarse en algunos casos como un requerimiento dirigido a todos los contribuyentes para que en cierto plazo hagan los pagos.

Por ejemplo el art. 93 y 94 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado determinan el período tributario que es de un mes calendario.

Lo mismo el lugar y el plazo para efectuar los pagos, que deben de hacerse dentro de los primeros diez días hábiles de cada uno de los meses del ejercicio.

También se determinan el plazo del impuesto sobre la renta que debe efectuarse dentro de los primeros tres meses siguientes al cierre del ejercicio.

4) Aspecto Cuantitativo.

El hecho imponible que se analiza además de realizarse en un lugar y tiempo determinado, se realiza en una determinada cuantía.

b) Elemento Subjetivo

Es la relación preestablecida en la ley en la que debe encontrarse el sujeto pasivo del impuesto respecto de aquel primer elemento (objetivo del tributo); a fin de que pueda surgir el crédito impositivo del ente Estatal.

El elemento subjetivo del hecho generador cumple su función principal de determinar qué persona está obligada al pago del impuesto.

2.9 Sujetos de la obligación tributaria.

Los sujetos del tributo son el sujeto activo y pasivo los cuales son los titulares de los derechos y obligaciones tributarias.

2.9.1 Sujetos Activo.

El sujeto activo¹⁰, se define como aquel ente estatal al que la ley confiere el derecho a recibir la prestación pecuniaria en que se materializa el tributo.

La ley la que al conferir el Estado la soberanía tributaria, que se manifiesta en el poder tributario desarrolla diferentes clases de tributos, manifestándose el Estado como sujeto activo de la relación jurídica tributaria en el preciso momento que conozca de la realización de cada hecho imponible, por lo que el sujeto activo es el mismo en todas las clases de tributos.

El sujeto activo, es en principio el Estado, pero no el Estado en su función legislativa, como lo contemplado al dar la ley, ni en su función jurisdiccional, garantizando su cumplimiento, sino al Estado Hacienda o sea del organismo del Estado que tiene a su cargo la administración patrimonial y que, en su nombre, ostenta la titularidad del crédito tributario.

La administración hacendaria del Estado puede ser sujeto activo; también los municipios y, en nuestro sistema impositivo, lo son el Instituto Salvadoreño

¹⁰ Un segundo caso de la obligación tributaria para el sujeto activo puede ser cuando este es auxiliar del ente público, como el arrendatario de los impuestos de consumo, el recaudador de los impuestos directos y otros semejantes. Véase pag.206, principio de derecho tributario.

del Seguro Social; el Fondo Social para la Vivienda, el Instituto Nacional de los Empleados Públicos; que son los entes autónomos que recaudan tributos establecidos en la ley, con la denominación de “cotizaciones”.

La figura impositiva moderna que tiene carácter obligatorio, existencia y características propias, y que pueden ser exigidas aun mediante el cobro forzoso con los mismos privilegios fiscales de facultades coactivas que tiene el Estado.

2.9.2 Sujeto Pasivo.

El sujeto pasivo¹¹ del tributo es la persona que comúnmente se le denomina contribuyente, o sea, aquella persona individual o colectiva que está sometida al poder tributario y por lo tanto resulta obligado por la ley al pago del tributo¹².

El sujeto de derecho es la persona natural o jurídica a quien la ley obliga directamente al pago del impuesto; dentro de nuestro ordenamiento tributario, el Artículo 5 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, determina quienes son los sujetos pasivos de la obligación tributaria sustantiva y que en definitiva son aquellos que realizan el hecho generador del crédito fiscal.

2.10 Fuentes del Derecho tributario.

El Derecho Tributario o los medios generadores de las normas jurídicas

¹¹ Hace referencias sobre todo a la influencia que sobre el nacimiento de dicha obligación puede ejercer la naturaleza física o jurídica del contribuyente, el estado civil, la profesión, la nacionalidad. Véase pág. 208, principio de derecho tributario.

¹² PUBLIESE, ha escrito sobre dicho tema que solo están sometidos al impuesto sobre la renta las personas físicas, mientras que al impuesto de negociación y sobre el capital de la sociedad extranjeras únicamente están las personal jurídicas, y que la edad y el sexo de las personas físicas son relevantes a los fines del impuesto de soltería y militar. Véase “obligaciones tributarias” pag.324, 361. 1935.

tributarias, que son conocidas como fuentes del Derecho Tributario, la palabra fuente, según el Diccionario de la Real Academia Española, significa principio, fundamento u origen de algo.

Para Cabanellas, expreso que las fuentes del derecho son, el principio, fundamento u origen de las normas jurídicas y, en especial, del Derecho positivo o vigente en determinado país y época.

Por metáfora, sencilla y repetida, pero expresiva y técnica, de las fuentes naturales o manantiales de agua, se entiende que el Derecho brota de la costumbres, en primer término, y de la ley, en los países de Derecho escrito, en la actualidad todos los civilizados.

Las fuentes reconocidas del Derecho Tributario son: La constitución, la ley, el decreto ley, los reglamentos y los tratados internacionales.

Es importante hacer mención que a las fuentes del derecho tributario ya que éstas contribuyen a la comprensión del alcance e importancia que tiene toda la normatividad que regula al campo tributario, desde luego ha de retomarse las bases teóricas que sobre las fuentes del derecho en general se han contemplado. La idea más inmediata que se tiene sobre la palabra "Fuente" es que se trata de un principio, fundamento u origen de algo; con ello se puede iniciar con algunas definiciones que al respecto se han elaborado.

Los autores que se especializan en el derecho tributario señalan que fuente del derecho es todo acto o hecho creador de normas jurídicas aunque dicho sea de paso no existe una definición unánime sobre ello pero en forma amplia se definen como los fundamentos formales que acompañan las causas materiales o ideales que estimulan a los entes autorizados para formular normas jurídicas y ejecutar el proceso de valoración de las mismas;

a la vez se debe tener en cuenta que todo ello engloba ciertos actos jurídicos o sociales que generan desde luego normas jurídicas. Para el autor Manuel María Diez la palabra fuente deriva del latín “Fons, fontis” y éstas de “Fundo dare” que significa “Derramar” para él fuente de derecho es el lugar donde emana o brota la norma jurídica considerándola como las formas de manifestación o de aparición de las normas jurídicas.¹³

Compartiendo la misma idea con el autor anteriormente citado Olivera Toro indica que las fuentes del derecho son el manantial de los preceptos jurídicos es decir los métodos de producción del derecho¹⁴.

Las fuentes del derecho para Martín Queralt son aquellos hechos o sucesos caracterizados por ciertas notas peculiares con capacidad y eficacia suficiente para normar.

A si se establece una serie de comportamientos intersubjetivos cuya observancia se considera necesaria para la conservación de los fines propios de la sociedad.

Por lo tanto las fuentes del derecho se debe entender como aquellos fundamentos u orígenes de las normas jurídicas es decir a la génesis del derecho; trasladado a la materia impositiva éstas consisten en ser los medios generadores de normas jurídicas tributarias,¹⁵ o bien pueden entenderse

¹³DIEZ, Manuel María Manual de Derecho Administrativo, tomo I segunda edición, Buenos Aires, Argentina 1980, pág. 85.

¹⁴OLIVERA, Toro Jorge, Manual de Derecho Administrativo, VII edición, editorial Porrúa, Argentina 1997, pág. 105.

¹⁵GARCÍA VIZCAÍNO,C., *Derecho Tributario*, tomo I, ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina 1996, pág. 153. La misma idea la comparte Carlos GiulianiFonrouge, al indicar que son los medios generadores de normas jurídicas es decir como formas de creación e imposición de las mismas normas.

como aquellas formas a través de las cuales se ponen de manifiesto las normas vigentes que regulan las relaciones tributarias.

La clasificación de las fuentes del derecho en general se ha utilizado por los juristas diferentes criterios siendo la clasificación la siguiente:

a) Fuente originaria: Son todas las normas jurídicas cuyo surgimiento no está fundamentado en otra regulación normativa jurídica.

b) Fuente derivada: Se refieren a aquellas actividades productoras de normas cuyo procedimiento está previamente regulado en otra norma jurídica generalmente de jerarquía superior.

c) Fuente de conocimiento: Son las formas de dar a conocer el texto de las leyes.

d) Fuentes históricas: Se consideran a los textos que constan en papiros, libros, cintas magnetofónicas, videos, medios digitales cuya finalidad es mantener el texto de la ley.

e) Fuentes de producción: Es el órgano o sujeto competente para producir la norma, en el caso salvadoreño son el Órgano Legislativo, el Presidente de la República y eventualmente el Órgano Judicial o los miembros de una comunidad cuando se trate de la costumbre.

f) Fuente de elaboración: Implica el procedimiento de creación de las normas al cual el ordenamiento jurídico le reconoce tal idoneidad. Éstas son las que con mayor precisión se les denomina fuentes de normas jurídicas como el acto jurídico político del constituyente, los actos del legislador, los actos del que tiene la potestad reglamentaria, entre otros.

g) Fuentes reales o materiales: Son los factores o elementos que determinan el contenido de tales normas es decir los fenómenos o elementos políticos, económicos, sociales, religiosos, culturales o de cualquier naturaleza que estimulan a la fuente de producción a poner en marcha los procesos de formación de normas.

h) Fuentes formales: Involucra los procesos reconocidos por el ordenamiento jurídico como productores de normas jurídicas tales como la ley, la costumbre, la jurisprudencia y la doctrina.

En doctrina las fuentes formales pueden entenderse de dos modos los cuales son:

1. La primera acepción de fuente formal del derecho se entiende como los órganos a quienes el ordenamiento jurídico del país les reconocen la facultad de crear normas identificadas como potestades normativas del constituyente, del legislador, reglamentaria y jurisdiccional.

2. La segunda es entendida como los las formas o modos a través de los cuales se expresan las potestades normativas que incluye la Constitución, leyes, tratados, reglamento, acuerdos, ordenanzas entre otras.

El sistema de las fuentes del Derecho Tributario no varía con las construcciones elaboradas en la asignatura de introducción al estudio del derecho ni con las demás ramas jurídicas por lo que la investigación se enfocará en las fuentes formales del derecho es decir la forma a través de la cual se crea el derecho.

En ese sentido no es conveniente referirse a un sistema propio de fuentes del Derecho Tributario diferente del general esta idea es compartida por el

autor Pérez de Ayala¹⁶ pareciera ser entonces que se trata de un tema de la ciencia general del derecho, entendida como la disciplina científica que tiene por objeto el estudio, la interpretación, integración y sistematización de un ordenamiento jurídico para su justa aplicación. No obstante se pueden encontrar algunas discrepancias en cuanto a qué constituye fuente del derecho para el área tributaria.

El ordenamiento jurídico positivo es diferente en cada Estado por lo que también varían en este sentido el sistema de fuentes del Derecho Tributario ya que algunas fuentes aparecen casi unánimemente reflejadas como la Constitución, la ley, los tratados internacionales, la costumbre, la jurisprudencia, los reglamentos, la doctrina, ordenanzas, decretos ley, decretos con fuerza de ley, los principios generales del derecho entre otras no así algunas fuentes observadas en el campo tributario verbigracia las instrucciones, las órdenes interpretativas, circulares entre otras.

La doctrina consideran que las fuentes dependen de las subdivisiones del Derecho Tributario así para el derecho tributario constitucional su fuente se identifica con los preceptos constitucionales relacionados con la materia tributaria, en el derecho tributario sustantivo solo se reconoce la ley al igual que el derecho tributario penal; para el derecho tributario administrativo sus fuentes son la ley, decretos reglamentarios y las resoluciones de organismos administrativos, la doctrina, la jurisprudencia y la costumbre el mismo caso se observa en el derecho tributario procesal. En el derecho tributario internacional se reconocen a los convenios, tratados o acuerdos

¹⁶PÉREZ DE AYALA, J., Derecho Tributario, 1ª edición, editorial de Derecho Financiero, Madrid España, 1998, pág. 39. Para la doctrina según el autor en materia de Derecho Tributario se parte de algunas consideraciones fundamentales pero la que interesa para fines de comprender el punto en comento es que señala que la teoría general de las fuentes del Derecho Tributario no pueden ser elaboradas con bases distintas a las ya elaboradas en otras ramas del derecho.

internacionales y normas legal del país que ratifica.¹⁷

En El Salvador constituyen fuentes del ordenamiento tributario ¹⁸ deconformidad al artículo 5 del código tributario las siguientes:

- a) Las disposiciones constitucionales;

- b) Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley;

- c) Los reglamentos de aplicación que dicte el órgano ejecutivo y,

- d) La Jurisprudencia sobre procesos de constitucionalidad de las leyes tributarias.

Constituyen fuentes del ordenamiento tributario la doctrina legal emanada de los procesos de amparo de la Sala de lo Constitucional así como la proveniente de la Sala de lo Contencioso Administrativo ambas de la Corte Suprema de Justicia y del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos.

La doctrina legal la jurisprudencia establecida por los tribunales antes referidos, en tres sentencias uniformes y no interrumpidas por otra en contrario, siempre que lo resuelto sea sobre materias idénticas en casos semejantes. Con lo establecido en el artículo 5 literal "a" del código tributario referido a las fuentes del ordenamiento tributario se coloca a las disposiciones constitucionales en primer plano.

La Constitución según la Sala de lo Constitucional en la sentencia emitida el

¹⁷ MARTÍN, José María, Derecho Tributario general, 2ª edición, ediciones, Buenos Aires Argentina, 1995 págs. 24,25 y 26.

¹⁸ La doctrina se muestra firme a negar que las circulares instrucciones ministeriales puedan constituir fuente de derecho, reconociéndoles únicamente la función de un simple elemento iniciando por un orden en específico, orden con mayor supremacía como la constitución tratados internacionales, leyes secundarias, doctrina y jurisprudencia.

14 de febrero de 1997 no es la mera codificación de la estructura política superior del Estado salvadoreño sino que si bien define esa estructura lo hace a partir de un determinado supuesto que radica en la soberanía popular y en el reconocimiento de la persona humana como el origen y fin de la actividad estatal. La Constitución como fuente del Derecho Tributario es necesario recordar algunos aspectos de vital importancia como lo es el contenido de la misma ya que no es posible analizarla como fuente de derecho si no se conoce de manera precisa lo que ella contiene en sus disposiciones.

En el contenido de la Constitución es de entender que trata sobre su organización, forma, estructura del poder, sus limitaciones si las hay y sus controles. Los redactores de la Constitución de 1950 la dividieron en tres partes: dogmática, orgánica y sistemática correspondiendo la primera de ellas a la orgánica lo cual obedeció a un principio de filosofía política.

Se sostiene que: primero debe necesariamente estructurarse jurídicamente al Estado y es por esta estructuración que nace consecuentemente la parte dogmática como una conceptualización jurídica.

La Constitución vigente de 1983 ya no se hizo referencia a la parte sistemática sino que la comisión redactora de la misma aludió únicamente a las partes dogmática y orgánica cambiándole nuevamente la estructura de la misma dejando a la parte orgánica posterior por considerar que las disposiciones tienen una concepción personalista de la organización jurídica de la sociedad por lo cual empieza por definir los fines del Estado en relación con la persona humana para a continuación desarrollar y enumerar los derechos y garantías fundamentales de la misma como miembro de la sociedad en que vive.

La parte orgánica aparece posteriormente en atención con el concepto de que el Estado, los órganos del Gobierno y las funciones que realizan están al servicio de la sociedad salvadoreña.

A) La Constitución.

Por ser la norma de mayor rango o jerarquía, es la principal fuente del Derecho tributario y de donde dependen las restantes. García Vizcaíno, que es trascendental como medio generador de normas jurídicas, de modo que si las leyes tributarias no se ajustan a su letra o a su espíritu, cabe requerir la declaración de inconstitucionalidad en el caso concreto.

En la constitución existen principios generales de derecho que no pueden ignorarse al crear las normas tributarias, como la libertad, la igualdad, etc. (Dicho estudio lo abordaremos en los capítulos siguientes).

La Carta Magna, cuando en su art. 246 inciso 1 dispone que, “Los principios, derechos y obligaciones establecidos por esta Constitución no pueden ser alterados por las leyes que regulen su ejercicio.

En el inciso segundo del mismo artículo, establece “La Constitución prevalecerá sobre todas las leyes y reglamentos”.¹⁹

La Constitución es fuente del derecho en sí misma porque:

1. Es la misma Constitución que crea a través de la vía jurídica los órganos

¹⁹ En concordancia con la característica mencionada, encontramos en el art. 145 Cn, que prohíbe la ratificación de tratados internacionales en que se restrinjan o se afecten de alguna manera las disposiciones constitucionales.

del Estado y los limita a actuar conforme a sus disposiciones y sólo dentro de esos límites pueden crear derecho, esto según el artículo 83 y 86 Cn.²⁰

2. La Constitución es aplicada por los Jueces y por los órganos lo que significa que tiene eficacia directa al vincular tanto a los órganos fundamentales del gobierno regulado en los artículos 86 Cn., y a los jueces Art. 172²¹, 185²² y 149 Cn.²³

3. Es la fuente formal de mayor jerarquía, art. 246 inciso 2 Cn.²⁴

4. En virtud de la supremacía constitucional las demás fuentes formales se subordinan a ella, existiendo una subordinación de carácter formal que

²⁰ARTICULO 83.- El Salvador es un Estado soberano. La soberanía reside en el pueblo, que la ejerce en la forma prescrita y dentro de los límites de esta Constitución.

ARTICULO 86.- El poder público emana del pueblo. Los órganos del Gobierno lo ejercerán independientemente dentro de las respectivas atribuciones y competencias que establecen esta Constitución y las leyes. Las atribuciones y competencias que establecen esta Constitución y las leyes. Las atribuciones de los órganos del Gobierno son indelegables, pero éstos colaborarán entre sí en el ejercicio de las funciones públicas. Los órganos fundamentales del Gobierno son el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial. Los funcionarios del gobierno son delegados del pueblo y no tienen más facultades que las que expresamente les da la ley.

²¹ARTICULO 172.- La Corte Suprema de Justicia, las Cámaras de Segunda Instancia y los demás tribunales que establezcan las leyes secundarias, integran el Órgano Judicial. Corresponde exclusivamente a esta Órgano la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en materias constitucional, civil, penal, mercantil, laboral, agraria y de lo contencioso-administrativo, así como en las otras que determine la ley. los Magistrados y Jueces, en lo referente al ejercicio de la función jurisdiccional son independientes y están sometidos exclusivamente a la Constitución y a las leyes.

²²ARTICULO 185.- Dentro de la potestad de administrar justicia, corresponde a los tribunales, en los casos en que tengan que pronunciar sentencia, declarar la inaplicabilidad de cualquier ley o disposición de los otros Órganos, contraria a los preceptos constitucionales.

²³ARTICULO 149.- la facultad de declarar la inaplicabilidad de las disposiciones de cualquier tratado contraídas a los preceptos constitucionales, se ejercerá por los tribunales dentro de la potestad de administrar justicia. La declaratoria de inconstitucionalidad de un tratado, de un modo general, y obligatorio, se hará en la misma forma prevista por esta Constitución para las leyes, decretos y reglamentos.

²⁴ARTICULO 246 inciso segundo: La Constitución prevalecerá sobre todas las leyes y reglamentos. El interés público tiene primacía sobre el interés privado.

condiciona a las otras fuentes formales a ser creadas por los órganos y procedimientos que la misma Constitución establece.

Existe una subordinación material al impedir que las demás fuentes formales contradigan el contenido de la Constitución.

Los lineamientos a seguir y las reglas básicas para la solución de problemas de carácter jurídico por lo que los demás ordenamientos que incluyen regulaciones sobre las fuentes deben guardar una íntima relación con el sistema de las fuentes en la Constitución.

B) Los tratados internacionales.

La entrada en vigencia de los tratados²⁵: señala el comienzo de su eficacia y aplicación el mismo puede señalar que la tendrá al cumplirse determinado plazo o después que haya transcurrido cierto plazo o a la fecha de que se haya depositado cierto número de ratificaciones o al momento de hacerse el canje tal como ocurren en los tratados multilaterales y bilaterales respectivamente Art. 24 CV.

La reserva de los tratados: Es una declaración unilateral hecho por un Estado con el objeto de excluir los efectos jurídicos de ciertas disposiciones del tratado en su aplicación del Estado que la realiza, nuestra Constitución prescribe con los artículos que no se ratificaran tratados que afecten las disposiciones constitucionales, la forma de gobierno.

²⁵El registro de los tratados el Art. 102 de la Carta de Las Naciones Unidas estipula que todo tratado concertados por cualquiera de sus miembros después de entrar en vigor serán registrados en la secretaría de la ONU y publicados a la mayor brevedad posible de lo contrario no podrá ser invocado por cualquiera de las partes ante órgano alguno de la organización.

La soberanía del Estado, los derechos fundamentales de las personas por lo tanto cuando se están en estas circunstancias el Estado está en la obligación de hacer las reservas al afecto.

Los tratados internacionales deben ser aprobados por la Asamblea Legislativa en donde se tramitan en igual forma que una ley;²⁶ cobrando gran importancia en diversas materias y especialmente en relación a los gravámenes evitando la doble imposición acordando mecanismos de colaboración en aspectos tributarios.

El reglamento es una fuente del Derecho Tributario ya que éstos son necesarios para la ejecución de las leyes pero desde luego no alterando su espíritu. Ya que los reglamentos son las disposiciones dictadas por el Órgano Ejecutivo que regula la ejecución de las leyes y es consecuencia de ello que los reglamentos no pueden alejarse de lo que manda la Constitución ni la ley.

El creciente auge del derecho tributario internacional y la vida económica, los tratados internacionales han adquirido extraordinaria importancia. Los problemas de la doble imposición internacional pueden ser solucionados únicamente mediante convenciones entre los países²⁷.

La convención de Viena, en su parte I, numeral dos, literal a, establece que se entiende por “tratado” un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional.

²⁶ La doctrina y la jurisprudencia reconocen a los tratados la misma fuerza obligatoria que la ley por lo que constituye una fuente valiosa del derecho tributario.

²⁷KURI DE MENDOZA, S.; y otros. Op. Cit. Pág. 83.

Ya que cuando consta en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular. Por debajo de la Constitución, la primera de las fuentes en el orden de jerarquía es la representada por los tratados internacionales.

Existen autores que defienden la tesis de que la articulación entre tratados y derecho interno no se establece en términos de jerarquía, sino de distribución de materias o ámbitos de actuación. No existe jerarquía entre los tratados y las leyes secundarias de origen interno.

De la lectura del segundo inciso se desprenden dos ideas; la primera consiste en darle fuerza pasiva a los tratados internacionales frente a las leyes secundarias de derecho interno, es decir que el tratado internacional no puede ser modificado o derogado por las leyes internas, lo cual implica que estas últimas están dotadas de fuerza jurídica o normativa inferior.²⁸

La segunda idea que se deduce del inciso en referencia, y que es consecuencia de la primera, consiste en señalar la prevalencia del tratado internacional sobre la ley interna, lo cual lleva al denominado principio o criterio de prevalencia. En el inc. 2º del art. 144 de la constitución, se ha señalado dos criterios para resolver las antinomias que se susciten entre el tratado internacional y la ley secundaria de derecho interno²⁹; en primer

²⁸Ello significa que, si bien el tratado internacional y las leyes internas forman parte de la categoría "leyes secundarias de la República", dicha categoría contiene una sub-escala jerárquica dentro de la cual el tratado internacional goza de un rango superior al de las leyes de derecho interno.

²⁹En nuestro caso, la Constitución le reconoce a los tratados internacionales el carácter de ley de la República en el art. 144, el cual dice: "*Los tratados internacionales celebrados por El Salvador con otros Estados o con Organismos Internacionales, constituyen leyes de las República al entrar en vigencia, conforme a las disposiciones del mismo tratado y de ésta*

lugar, se hace referencia al criterio de jerarquía –criterio que opera en el momento de creación del Derecho, pero también se quiso proporcionar al aplicador del derecho un criterio adicional, recurriendo al criterio de prevalencia el cual opera en el momento de la aplicación del derecho³⁰.

C) La ley.

Dentro del Derecho interno de rango ordinario o infra constitucional la primera de las fuentes es la ley, la cual tiene un papel central en el Derecho tributario por imperativo del principio de legalidad, que exige este rango formal para la regulación de los elementos esenciales de los tributos³¹.

Según el clásico ideal es menester el dictado de una ley para que pueda nacer la obligación tributaria.

Sainz de Bujanda, nos dice que, al examinar la naturaleza de la obligación tributaria stricto sensu, la doctrina científica la considera, por lo general, como una obligación, o sea, una obligación que tiene su fuente inmediata en la ley.³²

constitución". En la parte final del inciso segundo del mismo artículo, establece que: "*En caso de conflicto entre el tratado y la ley, prevalecerá el tratado*".

³⁰Vid. la Sentencia de la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia del 26 de Septiembre de 2000, Inconstitucionalidad 24-97, Considerando V6, donde se solicita se declare inconstitucionales de los arts. 1 y 4 del Decreto Legislativo N° 486, de 20 de Marzo de 1993, publicado en el Diario Oficial N° 56, Tomo 318, correspondiente al 22 de Marzo de 1993, que contiene la Ley de Amnistía General para la Consolidación de la Paz (LAGCP). En <http://www.jurisprudencia.gob.sv/explois/indice.asp?nBD=1&nDoc=20913&nItem=23433&nModo=1>

³¹PÉREZ ROYO, F. Derecho Financiero y Tributario: Parte General. 8ª Edición, Editorial Civitas, Madrid, 1998. Pág. 59. En el mismo sentido, KURI DE MENDOZA, S.; y otros. Op. Cit. Pág. 88-89. La ley es la fuente formal preponderante en el Derecho Financiero por imperativo del principio de legalidad, que exige este rango para la regulación de la materia financiera.

³²SAINZ DE BUJANDA, F. El Nacimiento de la obligación tributaria: Análisis Jurídico del Hecho imponible. Comisión viaje de Estudios de la Facultad de de Ciencias Económicas de

La doctrina suele entender que debe tratarse de una ley formal, es decir, de una ley dictada por el Parlamento o Congreso (en nuestro caso la Asamblea Legislativa), siguiendo los procedimientos respectivos³³; de modo que una simple ley material no formal -decreto, resolución de un organismo recaudador, circular- no tiene el carácter de ley en materia tributaria.³⁴El Código Civil, define la ley en su art. 1, el cual dice: “La ley es una declaración de la voluntad soberana que, manifestada en la forma prescrita por la Constitución, manda, prohíbe o permite”. La Constitución concede al Órgano Legislativo la facultad de legislar (art. 121 Constitución);

Al Órgano Ejecutivo de sancionar, promulgar y publicar las leyes y hacerlas ejecutar (art. 168 ordinal 8° Constitución) y al Órgano Judicial, el control de la constitucionalidad de las mismas (art. 174 Constitución) y a darle su ubicación dentro del régimen jerárquico (arts. 246 y 144 Constitución).

Las leyes no pueden, por otra parte, vulnerar los principios básicos establecidos en la constitución, ya que éstos tienen carácter de preeminencia sobre la facultad legislativa de dictar leyes.

El legislador de alguna manera dejase de respetar tales principios constitucionales, el poder judicial tiene la facultad de declarar inválidas dichas leyes.

D) Decreto de ley.

la Universidad de Buenos Aires; Buenos Aires, 1968. Pág. 3.

³³Vid. los artículos 133 al 143 de nuestra Constitución de la República en lo relativo al proceso de formación de ley.

³⁴GARCÍA VIZCAÍNO, C. Op. Cit. Págs. 154-155.

Los decretos ley que dicta el Presidente de la República en materias propias de ley, sin que medie autorización alguna de la Asamblea Legislativa, no son permitidos por nuestra Constitución, por lo que constituyen legislación irregular. Villegas manifiesta que “La facultad de sancionar leyes es exclusiva del poder legislativo, y no resulta admisible la delegación en el poder ejecutivo en épocas de normalidad constitucional”.

Por lo que se excluye de manera absoluta en El Salvador la posibilidad que mediante decreto-ley se produzca la creación o modificación de tributos de cualquier tipo.

E) Los reglamentos.

Pérez Royo³⁵, que los reglamentos, como normas de desarrollo y ejecución de las leyes, tienen lógicamente espacio en el campo tributario. García Vizcaíno define los reglamentos, como las disposiciones del poder Ejecutivo que regulan la ejecución de las leyes, el ejercicio de facultades propias y la organización y el funcionamiento administrativo. El reglamento, al igual que la ley, son fuentes formales del Derecho; sus diferencias derivan del poder de que emanan.

La ley es norma primaria condicionada únicamente por la Constitución y los tratados internacionales, emanada de la potestad legislativa que radica en la Asamblea Legislativa; el reglamento por su parte, constituye una norma general, emanada de la potestad reglamentaria que radica en la Administración y sujeto además, a la ley.

³⁵PÉREZ ROYO, F., Op. Cit. Pág. 65.

La sujeción en la ley se verifica en varios sentidos: el ejercicio de la potestad reglamentaria no puede manifestarse en la regulación de materias constitucionalmente reservadas a la Ley; el Reglamento no podrá ir directa ni indirectamente contra lo dispuesto en las leyes, aun cuando se trate de materias no reservadas constitucionalmente a la Ley, juega aquí, con carácter general, el principio de preferencia de la ley; cuando el Reglamento se dicte en desarrollo.

Giuliani Fonrouge; expresa que las circulares normativas o instrucciones emitidas por las dependencias oficiales; en cambio, no tienen carácter obligatorio para los particulares, "por tratarse de disposiciones internas con efectos en el orden jerárquico de la Administración". Agrega que "si, como suele acaecer, las normas contenidas en las instrucciones se apartaran de la ley, resultarían viciadas de ilegalidad y no deberían aplicarse, aun resultando favorables a los contribuyentes, careciendo de efecto vinculante para la propia Administración".

Los decretos reglamentarios no pueden apartarse de la Constitución ni de la ley (de lo contrario, le cabría requerir que se declare la inconstitucionalidad o la ilegalidad de aquéllos en el caso concreto).

El reglamento se define como: un cuerpo normativo de carácter general emanado normalmente por quien ejerce la administración pública, con carácter autónomo o para desarrollar los principios contenidos en la ley ordinaria.

En el contenido de las normas generales se aplica hasta que el mismo no sea derogado por otro posterior por lo que la derogación puede ser expresa o

tácita, siendo expresa cuando el reglamento posterior lo establece y tácita cuando existe una nueva reglamentación incompatible con el reglamento o se derogue la ley que le da vigencia.

F) La costumbre

La costumbre³⁶ los autores están uniformemente acorde a que la costumbre en cuanto a fuente de derecho, puede hacer de tres clases: la que contradice la ley o derogatoria de ella; la que interpreta la ley y por tanto la complementa; y la que crea derecho, estableciendo una norma donde la ley no ha dado ninguna con las normas legales anteriormente citada, nuestro código tributario, acepta la costumbre como fuente del derecho, en tanto esta se remite a ella, y en cuanto la costumbre es creadora de norma jurídica.³⁷

G) La jurisprudencia

La jurisprudencia³⁸ sea ella administrativa o judicial si bien no es una fuente creadora de derecho, tiene el valor de fijar el alcance y extensión de la ley positiva. Los fallos de los tribunales forman una especie de costumbre en la interpretación de la ley, cuyo sentido queda determinado en relación con los casos en que su aplicación ha dado margen a controversias. La jurisprudencia bien fundada y repetida constituye un complemento

³⁶ La costumbre no constituye derecho sino en cuanto la ley remite a ella, es evidente entonces que aun en materia civil la costumbre es fuente de Derecho, ya que la ley en cualquiera de su disposición puede referirse a ella.

³⁷ La costumbre, como fue, como fuente, solo puede ser admitida, solo puede ser admitida en el Derecho tributario bajo la manifestación de prácticas administrativa en la gestión de los tributos y en el cumplimiento de los deberes de los contribuyentes.

³⁸ Aceptando las enseñanzas de la doctrina, se muestra firme al negar que las circulares e instrucciones ministeriales puedan constituir fuente de derecho, reconociéndoles únicamente la función de un simple elemento, si bien de particular importación y utilidad, para la interpretación de la ley, a menos que no se trate de circulares dictadas con arreglo a una expresa norma legal, en cuyo caso aquellas tendrían el valor de un verdadero y propio reglamento.

indispensable de la legislación y de estabilidad a las situaciones jurídicas de los administrados y hace realidad su tratamiento igualitario.

H) La doctrina.

La doctrina de los autores aunque no forma parte de la ordenación jurídica ni tiene valor reconocido en ninguna de las etapas de establecimientos o aplicación de la ley ejerce una decisión decisiva, no solamente en la interpretación de los textos legales sino también y especialmente en la creación del derecho. Es así entonces que los estudios, análisis y reflexiones jurídicas de los juristas, ayudan a la interpretación y a la información misma de la ley. Las leyes buscan en la inspiración de la doctrina y que también los encargados de interpretar los textos legales recurran para encontrar sus sentidos a los autores que han dedicado sus esfuerzos al estudio de las distintas ramas del Derecho.³⁹

2.11. Evolución histórica de los tributos.

Conocer exactamente el origen histórico de los tributos, es una tarea difícil de materializar, ya que según opiniones de algunos conocedores de esta materia, en las postrimerías de la humanidad, no se concebía a los “tributos” con las peculiaridades actuales. Las necesidades financieras eran satisfechas mediante prestaciones de los mismos súbditos y además por los pueblos vencidos, a través de rentas patrimoniales y de monopolios en el estado; no obstante se nota, un acentuado predominio de los ingresos patrimoniales provenientes de bienes particulares del monarca del lugar,

³⁹ FERNANDEZ PROVOSTE, Mario; “Principios de Derecho Tributario”, 1952, editorial jurídica de Chile, facultad de derecho de la universidad de Chile, colección de estudios jurídicos y sociales, VOL. XXI. Pag.35.

tales como minas y tierras. Acontece en las épocas remotas no se distinguía, por lo general, entre patrimonio del Estado y patrimonio particular del soberano.⁴⁰

Históricamente han existido ejemplos rudimentarios de “tributos”; en el Antiguo Egipto en la época de Polomeo, en la antigua Grecia en la época de Pericles y en el imperio Roma en los años de Julio César. Se afirma que los griegos ya conocían una especie de impuesto sobre la renta que además era progresivo y que los egipcios tenían gravámenes sobre los consumos y los réditos. El imperio Roma, se encuentran registrados en los anales de la historia más de un importante tributo, que han servido como antecedentes para formas impositivas actuales. Durante la Edad Media, el patrimonio del estado continuó confundido con el del soberano y eran las principales fuentes de recursos, ya que los tributos perdieron toda importancia y se convirtieron en fuentes excepcionales de ingresos.

En ese período histórico se desarrolló el sistema de regalías, que consistían en contribuciones que debían pagarse al soberano por concesiones generales o especiales que el rey hacía a los señores feudales como ejemplo: El derecho de acuñación de moneda o el derecho de utilización del agua. También se difundieron las tasas, que los súbditos debían de pagar a los señores feudales por determinados servicios que estos les prestaban. Las prestaciones no son estrictamente tributarias, puesto que están más vinculadas a la idea de propiedad del dominio señorial; son en cierta forma productos derivados de la propiedad, vemos, entonces, que continúa predominando el carácter patrimonial de los ingresos.

⁴⁰El señor feudal o noble estaba dotado de soberanía total y absoluta, y por ello se consideraba legítimo no realizar diferencia entre los bienes públicos de los bienes patrimoniales del monarca.

La formación gradual de los grandes Estados motivó profundas transformaciones en el sistema del ingreso público. El rey, para restaurar su poder en la época feudal, utilizó ante todo los privilegios feudales, como señor percibía renta de sus tierras.

Después utilizó el sistema de “ayudas” para reclamar a sus vasallos el derecho de percibir renta en sus respectivos dominios, en lugar de ser pagada por el señor, la ayuda era percibida por el rey directamente por los habitantes de los diversos dominios señoriales. Estas “ayudas” fueron en primer momento excepcionales, por ejemplo: cuando era necesario reclutar soldados; pero luego se precisó de un ejército estable, se tendió a darle un carácter permanente. Una vez concedida la autorización, el rey se aprovechó de ella para recaudar anualmente el impuesto, como ya lo hacía en las ciudades con carácter de municipio.⁴¹

La concepción del impuesto sufrió profundas variantes, primitivamente y dado su origen, derivado justamente del sistema de “ayudas”, el impuesto se fundamentaba sólo en la soberanía absoluta del rey. Predominaba una concepción autoritaria y, por lo general, arbitraria con respecto al impuesto, y justamente esta arbitrariedad que predominó entre los siglos XVI y XVIII.⁴² Luego de la Revolución Francesa, esta concepción se modificó sensiblemente, surgieron las ideas liberales que repudiaban la discrecionalidad y el autoritarismo, y que querían encontrar justificativos éticos en el impuesto considerándolo como un precio que se paga al Estado por los servicios generales que éste presta.

⁴¹ Puede observarse que en este sistema de “ayudas” feudales surge la concepción del impuesto moderno.

⁴² Comenzó a despertar sordas resistencias de las clases menos pudientes, que eran más castigadas por el autoritarismo.

Ganó terreno también la idea de graduar ese precio según la potencialidad económica de los ciudadanos; se advierte ya que en el siglo XVIII el Estado obtenía la mayor parte de sus ingresos de los recursos tributarios. Pero en el siglo XX, es notable observar un resurgimiento de los recursos patrimoniales profundamente vinculados al cambio en la concepción del Estado.

El Estado moderno asume ciertas actividades económicas e industriales, antes desconocidas, y la empresa pública pasa a constituirse en fuente importante de ingresos.

En la Edad Media se trataba principalmente de rentas territoriales provenientes de la explotación del suelo, ya que eran los bienes inmuebles poseídos por el Estado los que constituían su principal patrimonio.

La conquista española significó para la población indígena una estructura socioeconómica de carácter semi feudal que concentraba la principal fuente de riqueza en la tierra basada en el latifundio agrícola en manos de los conquistadores, coexistiendo la forma de propiedad comunal y ejidal de los indígenas.

En el caso de El Salvador, en los primeros años de independencia, hasta 1839, la economía del país, continuó centrada en la producción agrícola para su comercialización en el exterior, concentrándose progresivamente en el cultivo del café, posteriormente la estabilidad de la economía salvadoreña, dependería a partir de entonces de la subida o caída del precio del café en el mercado internacional. La crisis del sistema feudal en El Salvador culminó con la revolución burguesa de 1870, por lo que el control del gobierno salvadoreño pasó a manos de los liberales.

El cultivo del café conlleva a una modernización de la economía y surge un Estado capitalista. Durante estos años, el gobierno fue estable ya que la base económica creada por el sistema de agricultura de exportación producía ingresos sustanciales.

En El Salvador, el “Modelo de Crecimiento y Desarrollo Económico Hacia Afuera” se instaló en la última mitad del siglo XIX y toma auge con la modernización de la economía a través de su especialización en el cultivo del café, que se llegaría a convertir en el eje de la agro-exportación nacional hasta la actualidad.

Se incorporó a partir de los años cuarenta del presente siglo, el algodón y la caña de azúcar y la vigencia del modelo se estima hasta 1948, año a partir del cual la atención del Estado se orienta al desarrollo industrial.

En la tributación se tienen datos completos sobre la estructura tributaria, debe tomarse en cuenta que la existente desde 1900 hasta 1914 estaba constituida solo sobre los impuestos indirectos y no se encuentra evidencia de que de 1881 a 1900 existieran algunos tipos de impuestos directos.

A partir de 1915 se harán algunas reformas que incidieron en una pequeña y lenta variación de la estructura tributaria, con la creación del impuesto sobre la renta. La carga impositiva, mostró en esos mismos años, significativas variaciones, producto de las fluctuaciones en el precio del café dada su incidencia en la economía. Por otra parte, la carga tributaria era insuficiente para cubrir los ingresos que demandaban los gastos del Estado, lo que hacía incurrir en continuos déficit fiscales.

Este hecho, junto a la necesidad de ampliar las instituciones estatales, fue la razón que llevó al gobierno a realizar una reforma en 1915 mediante la cual se creó el impuesto a la renta personal y de las sociedades y se legalizó el impuesto al papel sellado y timbres, a fin de incrementar sus ingresos fiscales, a la vez de hacer más justo y equitativo el sistema tributario hasta entonces marcadamente regresivo. El Impuesto de Vialidad serie "A" en 1926 y el Impuesto del Alcabala en 1928 en razón del 1% del valor real del inmueble vendido. La crisis de 1929 repercutió en el país con la dramática caída del precio del café en el mercado internacional; lo que generó además crisis política y social.

La crisis socioeconómica y las nuevas corrientes del pensamiento político, incidieron en el levantamiento insurreccional del enero de 1932, se instala una fuerte dictadura militar que impulsó un conjunto de medidas político-económica, tendientes a modernizar el aparato estatal que influyó en la dinámica de la economía, se propugnaban por una mayor participación del Estado en la conducción de la economía.

El periodo que va de la crisis de 1930 a 1948, los ingresos tributarios experimentaron una significativa caída, excepto los impuestos directos y los de exportación. Los ingresos de los impuestos directos mostraron un comportamiento más o menos estáticos, con ciertas variaciones a partir de la crisis de 1940. Los ingresos tributarios de los impuestos al comercio exterior, fueron disminuyendo paulatinamente, su participación en el total de ingresos tributarios desde alrededor del 70% en los años 30, hasta alrededor del 54% en 1946. En la década de los sesenta el café experimento uno de los mejores precios en toda su historia, lo que trajo como resultado, una recaudación tributaria sin precedentes en la historia de El Salvador, situación por la cual en esa misma época, incluso se destinaron los fondos excedentes

del ejercicio fiscal, de esa época, para comprar armamento militar, ya que recién acababa de finalizar el conflicto con la República de Honduras.

En la década de los 80 existían en nuestro país muchos impuestos, entre ellos: Ley de Impuesto Sobre la Renta, Ley de Papel Sellado y Timbres, Ley de Gravamen de las Sucesiones, Ley de Impuesto sobre Donaciones, Ley del Alcabala, Ley de Impuesto de Saneamiento y Pavimentación, Ley de Impuesto de Vialidad, cuya Serie A correspondía al Estado y las series B, C y D corresponden aun a las Municipalidades.

Con esta estructura tributaria ampliamente diversificada y con una organización funcional técnicamente especializada, comienza a pensarse en la idea de modernizar la Administración Tributaria, lo que implicaba realizar una serie de reformas al sistema de leyes impositivas, para hacerlas más funcionales y adecuarlas a las nuevas corrientes modernistas en esta materia. Es así como en 1986 la Asamblea Legislativa aprueba una serie de reformas fiscales, entre ellas, se derogan algunas leyes como la de Renta de 1963 y se da vigencia a la de 1986, se aprueba la Ley de Patrimonio. z Los ingresos por impuestos percibidos por el Estado en concepto de impuestos internos han sido reducidos a dos grandes fuentes: Impuesto Sobre la Renta e Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Servicios.

Existen otros tipos de impuestos internos, como lo son el Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces, el Impuesto sobre las Bebidas Gaseosas Isotónicas, Fortificantes o Energizan tés, Jugos, Néctares, Refrescos y Preparaciones Concentradas o en Polvo Para la elaboración de Bebidas y el Impuesto Sobre la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas y la Ley de Impuesto Sobre Productos del Tabaco. El derecho tributario salvadoreño se basa en impuestos directos e indirectos, aunque el mayor aporte se produce por el lado de los impuestos indirectos,

sobre todo el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

El sistema fiscal ha sido notablemente simplificado, existiendo actualmente tres impuestos básicos: el Impuesto de la Renta, el de Valor Agregado y los Aranceles de Importación, específicamente, no existe ningún impuesto sobre el patrimonio después de la derogación de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio en 1994. El Código Tributario, aprobado mediante el decreto legislativo 230 del 14 de diciembre de 2000 recogió la parte común a todas las leyes.

En los procesos de amparo y normativas generales aplicables a todos los tributos, siendo el marco jurídico tributario unificado que regula adecuadamente la relación entre el fisco y los contribuyentes.

Los diferentes gobiernos han hecho reformas fiscales encaminadas a incrementar la eficiencia y la base tributaria. No se han producido modificaciones que afecten a la estructura del sistema, pero si fue adoptada una Reforma Fiscal en 2004 encaminada a mejorar el control fiscal y la lucha contra el fraude.

2. 12 Esfuerzos de reforma tributaria durante los años noventa.

Durante los años ochentas, en el sistema tributario del país era complejo e ineficiente de muchas maneras (Méndez y Severin, 1985; Méndez, 1988). En breve, existían muchos impuestos específicos en vez de ad valorem los impuestos indirectos, así como muchas discontinuidades y puntos de quiebre, con tramos que producían saltos discretos en la tributación, induciendo la evasión. Existía una gran cantidad de impuestos específicos con un pobre rendimiento en el que los costos administrativos con frecuencia

superaban el producido del impuesto.

A partir de 1989, en el marco de un amplio programa de reformas estructurales, el gobierno impulsó un conjunto de reformas fiscales encaminadas a mejorar la recaudación y ampliar la base tributaria mediante la eliminación de la mayoría de exenciones vigentes, la simplificación del sistema impositivo, la racionalización de la estructura de tasas impositivas y el fortalecimiento de la administración tributaria y la fiscalización.

Las primeras medidas implementadas para simplificar el sistema tributario y expandir la base impositiva, destacan la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, que entró en vigencia el 1 de enero de 1992⁴³, y la aplicación de un IVA de 10 por ciento, que reemplazó al impuesto de timbres en septiembre de 1992⁴⁴.

Para expandir la base tributaria, el gobierno aprobó la ampliación de la base del IVA para incluir los derechos de importación, duplicó los derechos del registro de vehículos automotores e incluyó los ingresos del cultivo del café bajo la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Se modifica la Ley de Tiendas Libres para controlar el contrabando y eliminó la mayoría de las exenciones sobre derechos de importación al eliminar las exenciones de que gozaban las entidades públicas autónomas ANDA, CEPA y ANTEL⁴⁵. En 1995, la tasa del IVA fue incrementada a 13 por ciento. Por

⁴³Decreto Legislativo No. 134 de diciembre de 1991.

⁴⁴Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Decreto Legislativo No. 296 de julio de 1992.

⁴⁵Administración Nacional de Acueductos y Alcantarillados (ANDA), Comisión Ejecutiva Portuaria Autónoma (CEPA) y Administración Nacional de Telecomunicaciones (ANTEL).

otra parte, en el marco del esfuerzo de simplificación de la estructura tributaria, fueron derogados el impuesto a las exportaciones de café (diciembre de 1992), el impuesto a las donaciones y sucesiones (en 1993) y el impuesto al patrimonio (en 1994). Un segundo eje de las reformas tributarias lo constituyó la reforma de la administración tributaria y aduanera.⁴⁶

⁴⁶ El programa incluyó la reforma de la Dirección General de Impuestos Decreto Legislativo No. 134 de diciembre de 1991. 4Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Decreto Legislativo No. 296 de julio de 1992.

CAPITULO III

LA EVASION FISCAL.

3.1 Definición de la evasión fiscal.

La figura de la evasión fiscal consiste en definir el verbo que consiste en la acción de 'evadir'⁴⁷. Esto, según la Real Academia, en su acepción más próxima a la figura penal, supone "eludir con arte o astucia una dificultad prevista", de lo que se sigue que, dado que la elusión evoca la acción y el efecto de eludir este último verbo es equivalente a evadir, en cuanto importa evitar algo con astucia o maña, no media dificultad alguna en este nivel, esto es, el idioma lingüístico, en admitir que nuestra evasión pueda denominarse también elusión⁴⁸.

La evasión como concepto del diccionario jurídico es el delito tributario que requiere como condición que requiere para su configuración la falta de pago del impuesto respectivo se verifique valiéndose el obligado de cualquier ardid o engaño para ocultar su real situación económica e impedir que se descubra su deber de tributar. Desde el punto del derecho pena⁴⁹ el núcleo del delito de evasión consiste de sustraerse o liberarse de la persona que ejerce la custodia mediante el ejercicio de violencia en las personas y fuerza en las

⁴⁷ En los apartados anteriores se ha hecho una caracterización del sistema tributario salvadoreño, destacando así los esfuerzos en materia de reformas legales y medidas administrativas que las autoridades fiscales del país han realizado con la finalidad de buscar soluciones al fenómeno del incumplimiento tributario. Ya que dichos esfuerzos se han enfocado principalmente en la simplificar el sistema impositivo y en la reducción de espacios que dan lugar a la elusión y evasión fiscal. La seguridad fiscal en el salvador Diagnostico del sistema tributario salvadoreño.

⁴⁸ SPINKA Roberto Emilio Derecho Penal Tributario y previsional Editorial Astrea ciudad de Buenos Aires Argentina 2007 pag.108

⁴⁹DE SANTOS, Víctor; "Diccionario de Ciencia Jurídicas, Políticas Sociales y de Economía", 2° Edición Reestructurada y Aumentada, editorial universidad Ciudad de Buenos Aires Argentina, año: 1999, Pag: 446.

cosas, debiendo verificarse en el caso de la fuerza. Esta figura está regulada en el art. 249-A de nuestro código penal. En el cual regula la evasión de impuestos; como la omisión de declarar hechos generadores, o declarar costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes, con el propósito de evadir impuestos, utilizando cualquiera de los medios siguientes:

1. No llevando libros o registros contables.
2. Llevan doble o múltiple contabilidad o doble o múltiple facturación.
3. Declarando información falsa o inexacta.

La acción de defraudar al fisco mediante la elusión del pago de un tributo, porque comporta sólo la acción (omisiva) de sustraerse con fraude previo a la obligación de pagar un tributo nacional, en los límites objetivos y temporales que la ley confiere a la figura. Dogmáticamente, la evasión supone la omisión de un tributo, con fraude.

3.2 La evasión su ubicación sistemática.

En la evasión tributaria hay que tener en cuenta que existen diferentes caminos para llegar a su concepto, ya que éste no es unívoco. La explicación de las distintas acepciones no sólo surge por diferencias semánticas; sino por los distintos enfoques con los que se la puede definir. Claudino Pita⁵⁰, miembro de la Escuela Interamericana de la Administración Pública, en Río de Janeiro, desde un ángulo estrictamente jurídico, se vería a la evasión tributaria como un fenómeno atinente al ilícito tributario, si se observara desde un enfoque financiero significaría una pérdida de recursos por parte del Estado, si se la examinara desde el punto de vista de un administrador se

⁵⁰Pita, Claudino, "Concepto de la Evasión Tributaria" XVI Asamblea General del Centro Interamericano de Administradores Tributarios, (Asunción, Paraguay, 1985) p. 143

la interpretaría como una forma de comprometer su propia eficiencia y desde un encuadre social, se la entendería como un desinterés por la propia comunidad.

El significado social, la naturaleza jurídica, la visión del administrador y las implicancias financieras de la evasión tributaria, considero más pertinente para el presente trabajo, determinar el concepto y las modalidades de evasión de acuerdo a un estudio terminológico a través de distintos doctrinarios.

La doctrina penal efectúa en los delitos contra la propiedad una distinción entre aquellos en los que la actividad de la víctima es irrelevante para la consumación del delito, de aquellos en que la actuación del sujeto pasivo, viciada en su voluntad, constituye uno de los elementos caracterizadores del tipo. Los delitos como el hurto y el robo son situaciones en las que la voluntad de la víctima es totalmente ajena a la realización de la acción típica.

En el segundo grupo estamos en presencia de delitos como la extorsión y los conocidos genéricamente como “defraudaciones”, en los cuales el daño patrimonial se produce con la intervención de la víctima, pero la voluntad de ésta no es libremente expresada, pues se halla afectada, ya sea en su libertad o en su discernimiento en razón de la actividad desplegada por el delincuente. Bajo la denominación de “defraudación⁵¹” se agrupan una serie

⁵¹ Como se puede observar, por defraudación fiscal únicamente se contemplaba anteriormente el omitir total o parcialmente el pago de algún impuesto, sin considerar las demás contribuciones, los aprovechamientos y los productos, situación que se remedió al utilizar posteriormente la palabra "contribución" en lugar de "impuesto". En tanto Los factores que intervienen en la Defraudación Fiscal a los que podemos hacer mención son: la falta de cultura en la importancia social de cumplir con las obligaciones fiscales, el monto de la carga fiscal que sufre el contribuyente, la complejidad en la legislación fiscal, la necesidad de mantener precios de venta competitivos, esto se da cuando los competidores defraudan al fisco lo que ocasiona que el contribuyente cumplido se vea en desventaja económica y La

de tipos delictivos que se caracterizan por la producción de una lesión patrimonial en la víctima, ocasionada por fraude, esto es, por medio de un engaño al cual es inducida por el sujeto activo⁵². Dentro del campo de las defraudaciones, la figura más caracterizada es la “estafa” y ésta se encuentra integrada por tres elementos básicos:

- El ardid o el engaño desplegado por el sujeto activo.
- El error de la víctima; y
- La lesión patrimonial del sujeto pasivo.

Existe una relación de causalidad entre los elementos mencionados, pues es el despliegue de una actividad engañosa por parte del sujeto activo el que induce a error a alguien que, en razón de ese error, efectúa una disposición patrimonial que le resulte perjudicial.

Para que la estafa se configure es necesario, pues, que los tres elementos citados se encuentren reunidos. El tipo penal “estafa” requiere, entonces, que el sujeto pasivo sufra una lesión en sus bienes como consecuencia de la disposición patrimonial que realiza y que se origina en el error en el que incurre a causa del engaño al que fue sometido.

La disposición patrimonial (entrega de una suma de dinero al sujeto activo del delito o a un tercero) es una de las exigencias configurativas del tipo en el derecho penal común, por la relación de causalidad existente entre el error en que incurre la víctima y la conducta maliciosa del agente.

impunidad, la ineficiencia en los sistemas fiscalizadores, la corrupción de las autoridades fiscales en contubernio con los contribuyentes. GONZALEZ Nancy Nelly Análisis jurídico de la defraudación y evasión fiscal Universidad Autónoma de Nuevo León México 2005 pag.12

⁵² SOLER Osvaldo H. Derecho tributario(económico-constitucional-sustancial-administrativo-penal) 2° edición actualizada y ampliada Buenos Aires Argentina. 2005 pág. 489

El derecho penal tributario, en cambio, la defraudación tiene características propias que la apartan de la naturaleza típica de la estafa del Código penal, otros delitos de daño patrimonial causado mediante el fraude, en cambio, no requieren un acto de disposición patrimonial que haya sido originado por el error de la víctima, como es el supuesto de los “abusos de confianza”, en los cuales la disposición patrimonial se produjo con anterioridad al momento en el cual el sujeto pasivo es víctima del engaño. Ejemplo de ello lo constituye la retención indebida, situación en la cual el desplazamiento del bien del sujeto pasivo al activo del delito se produjo por una causa lícita, configurándose el delito por la falta de restitución de los bienes.

La “defraudación” se constituye así en el género, respecto de los delitos particulares de estafa, abuso de confianza y otras figuras.

Las infracciones tributadas cometidas mediante fraude tienen características propias que las apartan de la naturaleza típica de la estafa del Código Penal⁵³. En efecto, por las particulares condiciones en que se desenvuelve la relación jurídica tributaria, no es el Estado quien efectúa una disposición patrimonial en favor del sujeto activo del delito que es el contribuyente o responsable de la obligación tributada quien determina el tributo y lo ingresa a favor del organismo fiscal. En la mayoría de las infracciones tributarias sustanciales, no sufre el Estado el perjuicio por haber pagado (disposición patrimonial), sino, por ejemplo contrario, por no haber percibido el tributo al

⁵³El delito de Estafa regulado en el art. 215 del Código Penal: - El que obtuviere para sí o para otro un provecho injusto en perjuicio ajeno, mediante ardid o cualquier otro medio de engañar o sorprender la buena fe, será sancionado con prisión de dos a cinco años si la defraudación fuere mayor de doscientos colones. Para la fijación de la sanción el juez tomará en cuenta la cuantía del perjuicio, la habilidad o astucia con que el agente hubiere procedido y si el perjuicio hubiere recaído en persona que por su falta de cultura o preparación fuere fácilmente engañable. DECRETO N° 1030, DADO EN EL SALON AZUL DEL PALACIO LEGISLATIVO: San Salvador, a los veintiséis días del mes de abril de mil novecientos noventa y siete.

que tiene derecho, por el incumplimiento en que incurre el obligado al pago.

Existen situaciones en las cuales el Estado realiza una verdadera disposición patrimonial, como es el caso de la obtención fraudulenta de subsidios, en los que los elementos constitutivos de la estafa del derecho penal común se encuentran reunidos. El tercer tipo de situación en la cual la defraudación tiene origen en una especie de abuso de confianza, en la que el daño patrimonial para el erario tiene su origen en la violación de la confianza que el Estado⁵⁴ deposita en ciertos particulares: tal es el caso de la apropiación indebida en la que incurren los agentes de retención y percepción. Dentro de las defraudaciones tributarias existen distintas modalidades de comisión las cuales se desglosan de la siguiente manera⁵⁵:

La evasión, que tiene como presupuesto el incumplimiento de la obligación tributaria por parte del contribuyente, La estafa propiamente dicha, en la que existe disposición patrimonial del fisco hacia el particular; y La apropiación indebida retenciones y percepciones no ingresadas.

3.3 Diferencia del delito de evasión fiscal como ilícito y como sanción administrativa.

No hay delito ni infracción sin una preexistente figura típica (tipicidad), creada únicamente por una Ley (legalidad) que así lo determine y para la aplicación

⁵⁴Es fundamentalmente donde ha tomado relevancia la corriente que asigna a la hacienda pública en sentido estático (patrimonio del Estado) la calidad de bien jurídico protegido por estos delitos. Probablemente por su antigua ubicación dentro de los delitos patrimoniales. Turano Pablo N. "Las etapas en la ejecución del delito de evasión tributaria Derecho Penal Económico", Tomo II, Marcial Pons, Buenos Aires, 2010, págs. 1659-1675.

⁵⁵ SOLER Osvaldo M. Derecho tributario (económico-constitucional-sustancial-administrativo-penal) 2º edición actualizada y ampliada Buenos Aires Argentina. 2005 pág. 491.

consiguiente de la pena, sin importar cual fuere la naturaleza jurídica de ésta (privativa de libertad, pecuniaria, etc.), consecuencia inexorable de la configuración de un delito o una infracción, deberán haberse cumplido todas las etapas del debido proceso y haberse contemplando en él todos los principios y garantías que la Constitución y la Ley atribuyen a las partes, tales como defensa, igualdad, etc. (debido proceso legal).

Por su parte, ZAFFARONI ⁵⁶, ha sostenido que “el derecho penal administrativo no es materia penal sino una rama paralela del mismo...la naturaleza de la pena administrativa revela que la misma tiene carácter reparador, pero también persigue un propósito preventivo especial...el derecho penal es el único cuya coerción procura la prevención especial en tanto que el resto del orden jurídico procura la reparación (que incluye la reposición cuando es posible)...el derecho penal administrativo se caracteriza por proveer a la seguridad jurídica por ambas vías.

De allí que dicha legislación por participar parcialmente de la función preventiva especial, debe respetar las garantías que rigen para la legislación penal⁵⁷”

El código tributario se ha inclinado por la posición dualista, aquella que reconoce categorías diferenciales de ilícitos tributarios, ubicando a las infracciones tributarias en un estadio diferente al derecho penal común.

⁵⁶ZAFFARONI, Eugenio. Manual de Derecho Penal. Parte General. Págs. 79 y siguientes.

⁵⁷ A nuestro humilde criterio, dónde sí radica una diferencia sustancial, es en los fundamentos de las sanciones. En efecto, en el derecho penal fiscal más que la rehabilitación del delincuente interesa punir afflictiva o represivamente, intimidar a los posibles futuros infractores y producir escarmiento, en cambio en el terreno de las infracciones, o sea, el Derecho Administrativo Infraccional Sancionatorio, la sanción se dirige al individuo que la comete y no a la sociedad, de ahí que, por lo pronto, el pago de la obligación en sede de Derecho Penal Fiscal, no tenga el efecto de ser una causa excusa absoluta extra legal, ya que la pena está claramente dirigida a la sociedad en su conjunto.

Entre las posiciones administrativistas y las penalistas se identifica por un lado a los delitos tributarios y por otro a las infracciones administrativas, entendiendo que los delitos atentan contra la hacienda pública, mientras que las infracciones atentan contra la actividad financiera de la Administración⁵⁸.

El bien jurídico tutelado los delitos se pretende castigar la lesión a los derechos de la comunidad ya que el bien jurídicamente tutelado o protegido en la especie, resulta ser el orden financiero del Estado, la Hacienda Pública entendida como “la coordinación económica activa creada por los habitantes de un determinado lugar, con el fin de atender necesidades comunes, a la que aquellos no podrían proveer individualmente, fin que ella logra por la aplicación de los medios tomados, en su mayor parte, de la riqueza privada en forma de contribuciones obligatorias”⁵⁹, en las infracciones se trata de tutelar no solo la tarea recaudatoria pura sino también se procura asegurar el regular desenvolvimiento de la actividad administrativa consistentes en la fiscalización y control del cumplimiento de las relaciones jurídicas tributarias por los sujetos obligados. La perspectiva dogmática explicita significa asumir determinados enunciados a priori, con el objeto de considerarlos premisas plausibles en nuestro razonamiento, esto es:

A.-La conducta de un sujeto que concuerde tanto con el tipo contenido en el artículo 96 del Código Tributario así como con el artículo 110 del mismo cuerpo normativo, será pasible de reproche por la ilicitud de sus acciones con la imposición de dos sanciones: una pecuniaria y otra corporal o privativa de libertad.

⁵⁸GIULIANI Fonrouge, Carlos María. Derecho Financiero tomo II, 9 edición. La Ley Bs As 2005. ACOSTA CASCO, Natalia y AGOSTINO GIRALDEZ, Sol. Infracciones y Delitos Tributarios. Procedencia y Relevancia de su Distinción.

⁵⁹GURFINKEL DE WENDY, Lilian y Russo, Eduardo Angel, “Ilícitos Tributarios en las leyes, Depalma. Argentina, año 1990, pág. 215.

B.- La imputación de ambos ilícitos por la Administración, significa la consideración de la configuración de los elementos constitutivos del tipo por dos jurisdicciones distintas, esto es: la tipificación de la infracción, como manifestación de voluntad contenida en un acto administrativo, será pasible de contralor de legalidad por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, (art. 309 de la Constitución).

La denuncia por la existencia de conductas que prima pueden configurar el delito de defraudación tributaria, será instruida y eventualmente tipificada por los órganos del Poder Judicial especializados en materia penal, todo ello, con los problemas que insume la doble jurisdicción de los asuntos.

C.- Se aplican distintos regímenes jurídicos, contenidos cada uno de ellos en capítulos diferentes del Código tributario, así como en normas extra Código Tributario (contenidas en el Código Penal artículo 91).

D.- Existen particularidades que apuntan a afirmar las diferencias existentes entre la infracción y el delito, así pues, la muerte del infractor en materia penal extingue la existencia de responsabilidad, mientras que en materia infraccionar tributaria dicha responsabilidad pecuniaria se trasmite a los sucesores sin perjuicio del beneficio de inventario; el delito se sanciona con pena privativa de libertad mientras que la infracción se pena con multa (no conmutable por prisión).

En materia de infracción no será necesario identificar indefectiblemente a una persona física responsable del accionar pasible de reprochabilidad dado que el artículo 104 del Código Tributario establece la posibilidad de imputar dicha infracción a las personas jurídicas o entidades sin la necesaria identificación de las personas materialmente autoras de la conducta.

E.-Por ultimo pero no menos importante, es la interpretación histórica evolutiva del artículo 110 del Código Tributario, ya que de dicha hermenéutica podemos delinear algunas consideraciones adicionales.

Los regímenes jurídicos dispares afirmación que emana de la paulatina modificación de las normas, así como de las distintas soluciones legales existentes para cada cuerpo de ilícitos, circunstancias que conllevan a que las infracciones se desembaracen de los criterios de corte ontológico, sustancial o filosófico.

3.3.1 Elementos constitutivos.

La modalidad más típica de los delitos tributarios de daño es la llamada “evasión”, consistente en el incumplimiento doloso de las obligaciones tributarias acompañado de maniobras ardidasas o engañosas tendientes impedir que el fisco detecte el daño sufrido⁶⁰. Esta modalidad delictual, en nuestro ordenamiento nacional, se hallaba tradicionalmente receptada en la ley y se la conocía bajo la denominación de “defraudación fiscal”. La primera de las acciones típicas en la norma es la de “evadir” el pago de tributos. La acepción del término “evasión”, existen quienes no sólo consideran incluidos en el mismo las formas ilícitas de disminución de la carga tributaria, sino también los supuestos lícitos de evitación⁶¹.

La evasión siempre estaría configurada por una acción tendiente a eliminar o reducir, por medios ilícitos el tributo legalmente debido, acompañada de fraude o simulación, de la omisión y de la elusión.

⁶⁰ SOLER Osvaldo M. Derecho tributario (económico-constitucional-sustancial-administrativo-penal) 2° edición actualizada y ampliada Buenos Aires Argentina. 2005 pág.491

⁶¹ PITA Claudino “Concepto de la evasión tributaria” en Bol. D.G.I. N° 344 pág. 143 y siguientes.

La omisión así, consistirá en la falta de cumplimiento de las obligaciones tributarias su debido tiempo, ya sea intencionalmente o por negligencia, pero siempre excluyendo la conducta fraudulenta, en tanto que la “elusión” estará dada por la utilización de medios lícitos tendientes a eliminar o reducir la carga fiscal, ya sea por evitar o retardar la producción del hecho imponible o por reducción de los efectos que de él emergen. Los elementos constitutivos de la evasión se reducen a dos: El ardid o engaño⁶² y El perjuicio patrimonial⁶³.

Al error no lo consideramos un elemento básico de la figura pues para que el mismo sea un elemento determinante debe estar relacionado causalmente con la disposición patrimonial perjudicial según hemos indicado, el perjuicio patrimonial en que incurre el Fisco no tiene origen en un acto de disposición sino en la omisión de pago del tributo por parte del contribuyente⁶⁴.

El organismo fiscal con el propósito de lesionar sus intereses económicos induciéndolo a disponer de su patrimonio, sino, en cambio, procurar a través del ardid el engallo que el estado no advierta que ha sufrido el daño. La maniobra no busca la disposición patrimonial, busca, en cambio, dificultar o

⁶²Ardid: es todo artificio o medio empleado mañosamente para el logro de algún intento, es el empleo de tretas, astucias o artimañas para simular un hecho falso o disimular uno verdadero. Engaño: es la falta de verdad en lo que se dice, se piensa o se hace creer, es dar a una mentira a apariencia de verdad, acompañándola de actos exteriores que levan a error.

⁶³La exacta determinación del concepto "perjuicio patrimonial" se convierte en la clave de bóveda del sistema. La abundante jurisprudencia recaída sobre la materia obliga a volver sobre este requisito. Puede anticiparse que, al margen de la concepción que sobre este concepto jurídico indeterminado quiera mantenerse, va a resultar obligado analizar las concretas circunstancias de cada caso, con la mayor variedad y precisión, para poder integrar la hipótesis normativa.

En la misma línea, cuando de enjuiciar un conjunto de operaciones se trata, o un acto concreto inmerso, por ejemplo, en una operación de refinanciación, la perspectiva de análisis exige contemplar la operación en su globalidad, situando el objeto del proceso en su contexto económico-jurídico.

⁶⁴ SOLER Osvaldo H. Derecho tributario (económico-constitucional-sustancial-administrativo-penal) 2º edición actualizada y ampliada Buenos Aires Argentina. 2005 pág.492

impedir la fiscalización de tributos con el objeto de que el delito quede impune.

El perjuicio patrimonial se produce sin que el Estado haya tenido ocasión de intervenir. El fisco advierte el perjuicio patrimonial hará uso de los medios procesales para lograr el resarcimiento del daño el castigo del infractor mediante las sanciones penales pertinentes.

En el caso que el perjuicio patrimonial se ha producido por la falta de ingreso del tributo, además, que su acción fiscalizadora pudo verse afectada por la acción obstaculizante del contribuyente quien mediante el empleo de maniobras o artificios procuró distorsionar la verdad de los hechos para que quedara impune delito cometido.

La relación causal entre el error y la disposición, no existe en la evasión, pues el engaño se dirige a facilitar el apoderamiento ilegítimo por parte del mismo infractor.

El ardid o engaño⁶⁵ que requiere la figura justifica la agravación de la penalidad, no porque sea necesario el uso de tales artificios para que la infracción se concrete, sino porque a través de ellos se intenta impedir que la víctima conozca su perjuicio.

El agente con intención dolosa se le añade la realización de actos complementarios desleales desplegados para que la víctima no descubra la infracción.

⁶⁵ Se equipara a la estafa producida con disposición patrimonial con la que no requiere tal disposición, pues en ambos casos se busca engañar a alguien, careciendo de importancia si el error en que se incurre es anterior o posterior al hecho antijurídico.

Si por las modalidades particulares del sujeto pasivo y de la relación jurídica que lo une al agente, no se requiere un acto positivo de entregar dinero (disposición patrimonial) que se interesa es la lesión patrimonial y la puesta en escena concretada a través de maniobras que procuran alcanzar el objetivo buscado.

Constituye “ardid” el despliegue intencional de alguna actividad cuyo efecto sea el de hacer aparecer, a los ojos de otro, una situación falsa como verdadera, en tanto que “engañar” significa dar a la mentira apariencia de verdad, o inducir a otro a creer y tener por cierto lo que no es, valiéndose de palabras u obras aparentes o fingidas, o también faltar a la verdad en lo que se dice o en lo que se hace.

El sujeto activo y los medios comisivos empleados nos hacen ver un panorama claro de la figura delictiva: consiste en la utilización de mecanismos o artificios tendientes a hacer dificultosa al organismo fiscal la delectación de la disminución de la carga impositiva que el sujeto activo llevó a cabo mediante falsedad de su situación.

Los aspectos ardidosos pueden serlo tanto por acción como por omisión, por cuyo motivo no sólo una acción por parte del sujeto activo del delito, esto es, una manifestación positiva, un hacer lo hace incurrir en el delito.

En el derecho penal en general se debatió acerca de si el silencio podía considerarse como un ardid, habiéndose pronunciado los autores por la afirmativa, en aquellos casos en que hubiese obligación de decir la verdad⁶⁶, así como por ejemplo el delito de estafa regulado en el art. 215 Del código

⁶⁶ FONTAN BALESTRA, Carlos “Tratado de derecho penal” vol. VI pág. 42 edición AbeledoPerrot, Buenos Aires Argentina 1969.

penal. El ardid se trata con los mismos criterios que los señalados para el silencio: debe existir no sólo algún tipo de despliegue externo de actividad, sino también la obligación jurídica de decir verdad.

Respecto de la “idoneidad” del ardid nos habremos de explayar en el punto siguiente.

3.3.2 Idoneidad del ardid.

La figura desde el punto de vista tributario tiene suma importancia por sus consecuencias prácticas, ya que la doctrina penalista ha elaborado una teoría acerca de la idoneidad del ardid el engaño que procura descubrir cuando el engaño es idóneo o no lo es para provocar el error en la víctima.

Se sostiene que el engaño debe tener entidad suficiente para inducir al error y hay quienes opinan que su idoneidad depende del resultado que él ha obtenido.

El engaño ha tenido éxito consumándose el delito por su directa consecuencia, deberá concluirse que es idóneo.

Los sostenedores de la llamada teoría subjetiva entienden que la entidad del engaño⁶⁷ debe evaluarse teniendo en cuenta no sólo la magnitud de las

⁶⁷ Determinación del engaño jurídico-penalmente relevante en la teoría objetivo-subjetiva debemos manifestar, previamente, en relación con este problema, que en la búsqueda del engaño penalmente relevante tanto la doctrina como la jurisprudencia comparada han seguido un arduo camino. Así, existen diversas posturas, como la objetivo-subjetiva, otra que recurre a la teoría de la imputación objetiva a la que adherimos y, por último, existe una renovada modalidad de la lesión de la veracidad que, con similares o diferentes criterios, también acude a la teoría de la imputación objetiva. Así las cosas, hace ya décadas que la doctrina española viene denunciando una amplitud enorme del engaño como elemento típico del delito de estafa, toda vez que se contenía una referencia analógica en el Código español

maniobras desplegadas sino, además, la condición del sujeto pasivo.

Las características particulares de la situación concreta y de la víctima del engaño adquieren relevancia pues lo que para un neófito puede ser un engaño idóneo, para un especialista, en cambio, puede resultar una burda mentira que por carecer de entidad suficiente, no debe razonablemente suscitar error. La relación jurídica impositiva y, en vista de ello, la particular naturaleza de la evasión, que hemos analizado en los párrafos precedentes, advertimos que la teoría penalista de la idoneidad del engaño no le es de aplicación.

3.3.3 La finalidad perseguida

El delito de estafa previsto y sancionado en el Código Penal no se requiere para su consumación la obtención de un beneficio para el agente o para un tercero, por lo tanto no constituye un elemento típico indispensable de la figura.⁶⁸

La doctrina coincide en afirmar que la noción de beneficio es un requisito subjetivo de la estafa por cuanto la ventaja ilegítima es el resultado de la conducta delictiva dolosa. En la evasión tampoco el beneficio obtenido por el autor es un elemento constitutivo del tipo pues, para que se configure el delito, basta con el quebranto patrimonial del Fisco⁶⁹. De todas maneras, el

que hablaba de “todo engaño”. HOYOS Gustavo Balmaceda Engaño en la estafa: una puesta en escena, Revista de Estudios de la Justicia N° 12 Año 2010 pág. 357-359.

⁶⁸ OSVALDO H. Soler “Derecho tributario (económico- constitucional-sustancial-administrativo-penal) 2° edición actualizada y ampliada Buenos Aires Argentina 2005 pág. 494.

⁶⁹ Ya que podemos decir que el fenómeno de la evasión fiscal ocurre en un contexto socio económico y socio cultural determinado. Como señala Pavesi, estos contextos se influyen y son influidos, modificados, por otras circunstancias, como por ejemplo, la globalización. Ambos contextos son complejos y dinámicos por la propia constitución de sus elementos. La

propósito de lucro, según vimos, está presente en el elemento subjetivo de la figura, pues la conducta culpable por dolo contiene en sí misma el propósito de obtener un beneficio indebido.

El empleo de maniobras ardidosas o engañosas con conciencia de que son falsas que no persigan un propósito de aprovechamiento patrimonial, no constituyen defraudación fiscal.

En efecto, la opinión de la teoría penalista⁷⁰ es que no defrauda por ausencia de dolo, el que cree que tiene derecho al beneficio que persigue obtener, por ejemplo, quien emplea un ardid para hacerse pagar lo que se le debe. Esto permite observar que pueden presentarse situaciones en las cuales el contribuyente considere a conciencia que por aplicación de un determinado criterio doctrinario o por considerar ilegítima una norma impositiva no le corresponde abonar aquello que, en cambio, el organismo fiscal estima le corresponde percibir. Si para obtener el resultado que entiende justo, incurre en maniobras artificiosas deberá resolverse en el caso particular, si la falta de intención en cuanto a procurarse un beneficio indebido hace caer a la artimaña empleada fuera del tipo de la defraudación. Está claro que, aun cuando puedan comprobarse las maniobras engañosas, si el impuesto reclamado por el fisco no corresponde ser tributado, por no existir perjuicio

separación de éstos, su conocimiento, su interacción, permiten extraer conclusiones que aunque parcializadas, complementadas multidisciplinariamente, servirán de base para elaborar las estrategias cuya implementación modificarán la conducta en el universo contribuyente a fin de lograr un mayor grado de cumplimiento voluntario. PAVESI, Pedro F.J., "La Adecuación de la Administración Tributaria al Medio de Actuación", 31° Asamblea General. Centro Interamericano de Administradores Tributarios, CIAT, Buenos Aires, 1997. pág. 4.

⁷⁰ Si el agente, entonces, valiéndose de medios ardidosos procura obtener lo que considera suyo, no caerá en la figura que estamos examinando pues no fue su intención apoderarse de algo que no era suyo y, por consecuencia, no se proponía ocasionar un perjuicio al sujeto pasivo. Ya que la ilegitimidad de la conducta, pues, no sólo se revela por el elemento objetivo (acción antijurídica) sino, además, por el elemento subjetivo (culpabilidad por dolo). OSVALDO H. Soler; Óp. Cit. pág. 495.

patrimonial, no hay defraudación.

El crédito fiscal es legítimo pues la obligación tributaria había nacido como consecuencia de haberse verificado el hecho imponible definido por una norma fiscal jurídicamente irreprochable, el juez deberá indagar necesariamente si, más allá de las maniobras ardidas en que incurrió el agente, éste actuó con la intención de ocasionar un daño a la hacienda pública mediante una conducta ilegítima o en cambio, creyó que con la omisión tributaria más el ardid o engaño desplegado, pretendía sólo obtener un resultado justo por el convencimiento que tenía de que el impuesto era improcedente.

La última situación no habría defraudación, ya que la falta de intención en la conducta del sujeto activo descarta al dolo. El concepto penalista del tipo complejo, el tipo doloso se integra con dos elementos un otro subjetivo y otro subjetivo.

La figura abstracta prevista en la ley represiva recepta conductas reveladas por los hechos concretos y también por la conciencia íntima del autor, representando esto último una penetración indagatoria en la psiquis del sujeto. La característica del tipo doloso deviene no por la existencia del hecho externo (resultado) sino porque requiere la voluntad de producirlo.

No interesa que la maniobra engañosa se haya concretado, sino que el resultado lo haya sido y que además querido por el autor.

3.4 La Elusión.

La distinción entre la “evasión y la elusión” ya que en nuestra opinión,

ambos conceptos no son sinónimos, y se hace las siguientes consideraciones:

La elusión consiste en la utilización de medios lícitos tendientes a obtener una reducción de la carga tributaria los cuales, necesariamente, están fuera del ámbito de la normativa penal, puesto que precisamente, se trata de medios jurídicamente irreprochables.

El término “tributos” comprende a los impuestos las tasas y las contribuciones, en tanto que la expresión “obligaciones tributarias” resulta comprensiva también de otras obligaciones sustanciales nacidas como consecuencia del poder de imposición del Estado, como es el caso de los anticipos y pagos a cuentas.

Las figuras penales se clasifican en “simples” y “cualificadas”, siendo las primeras aquellas que describen la acción típica sin efectuar distinciones en cuanto a los sujetos activos o pasivos o sobre circunstancias especiales que rodean la acción. Las segundas son las que toman en consideración tales circunstancias. En la ley ha querido sancionar más severamente a la evasión cuando se dan circunstancias agravantes en razón del monto evadido.

El uso fraudulento de beneficios fiscales establecidos para mejorar las condiciones de bienestar y progreso en la comunidad.

3.4.1 Definición de la Elusión.

Consiste en la utilización de medios que utiliza el deudor tributario para obtener una reducción de la carga tributaria, sin transgredir la ley. La elusión

fiscal: consiste en evitar o retrasar el pago de determinados impuestos, utilizando para ello mecanismos y estrategias legales. Cuando los legisladores redactan una ley, tratan de hacerlo con la máxima precisión posible, a pesar de eso, no es infrecuente que se produzcan ambigüedades en los textos legales, que dan lugar a diferentes interpretaciones. La ley puede entrar en conflicto con otras normas ya existentes o pueden surgir situaciones nuevas que no estaban previstas ni reguladas. Esto último es lo que se conoce como un vacío legal.

3.5 Evasión versus elusión fiscal.

La evasión se la puede denominar elusión, no significa desconocer una dificultad que se sitúa en un nivel de consideración ajeno al idiomático, porque al margen de que desde este punto de vista sea más adecuado denominar el delito como evasión entre nosotros este vocablo es el que más se identifica con la esencia de la infracción. La “elusión” la doctrina tributaria que la distingue de aquélla hace referencia a otra cosa y, a partir de ello, se genera un debate sobre si la evasión comprende o no a la elusión.

Ese debate, en rigor, tiene como punto inicial de la discordia la falta de acuerdo sobre qué constituye la elusión.

Así, en posición que excluye de la evasión a la elusión, se dice que ésta es “la acción individual en proceso lícito, tendiente a alejar, reducir o postergar la realización del hecho generador, que opera como un recurso para minimizar dentro de las opciones legales, los costos tributarios”, o lo que es igual, que la elusión supondría la evitación lícita en el pago de un tributo; en tanto la evasión, el logro ilícito de igual fin. En sentido similar y entendiendo por elusión el hacer uso de una opción dentro de las que la ley otorga, se

dice que al tratarse de una conducta que aunque tiende a eliminar o reducir la carga Fiscal, por lo que no puede considerarse una acción prohibida, rige el principio de reserva. Otros autores dan su postura sobre la base de que la elusión se diferencia de la economía de opción y representa un fraude antijurídico por abuso en las formas, estiman que la evasión la comprende.

La elusión es el cambio en el comportamiento con el objetivo de reducir la obligación impositiva. En cambio la evasión impositiva es el no pago de determinados tributos que la ley impone. Se busca que el sistema impositivo no altere el conjunto de decisiones que tiene el individuo antes de ser introducido el impuesto.

Si el contribuyente elude impuestos significará que su comportamiento se vio afectado más allá del efecto ingreso negativo. Por otra parte, el tratar de minimizar la evasión impositiva es una forma de no alterar la justicia distributiva.

Esto es cuando hay contribuyentes con iguales obligaciones tributarias; habrá quienes aprovechándose del carácter no general del monitoreo fiscal decidan no pagar y seguir usufructuando de los bienes públicos.

3.6 La evasión fiscal.

Para poder determinar qué es la evasión tributaria hay que tener en cuenta que existen diferentes caminos para llegar a su concepto, ya que éste no es unívoco.

La explicación de las distintas acepciones no sólo surge por diferencias semánticas; sino por los distintos enfoques con los que se la puede definir.

Según Claudino Pita ⁷¹, miembro de la Escuela Interamericana de la Administración Pública, en Río de Janeiro, desde un ángulo estrictamente jurídico, se vería a la evasión tributaria como un fenómeno atinente al ilícito tributario, si se observara desde un enfoque financiero significaría una pérdida de recursos por parte del Estado, si se la examinara desde el punto de vista de un administrador se la interpretaría como una forma de comprometer su propia eficiencia y desde un encuadre social, se la entendería como un desinterés por la propia comunidad.

Al interpretar el significado social de la naturaleza jurídica, la visión del administrador y las implicancias financieras de la evasión tributaria, considero más pertinente para el presente trabajo, determinar el concepto y las modalidades de evasión de acuerdo a un estudio terminológico a través de distintos doctrinarios.

El Estado para cubrir las necesidades públicas colectivas, y con ello los fines institucionales, sociales y políticos necesita disponer de recursos, que los obtiene, por un lado a través del ejercicio de su poder tributario que emana de su propia soberanía, y por el otro, del usufructo de los bienes propios que el estado posee y los recursos del endeudamiento a través del crédito público. Desde el punto de vista de los recursos tributarios, la ausencia de esta vía de ingresos, hace que se produzca en las arcas del estado una insuficiencia de fondos para cumplir sus funciones básicas. Esta abstracción de recursos, es lo que se denomina " evasión fiscal"⁷², por ello nos parece

⁷¹ PITA, Claudino, "Concepto de la Evasión Tributaria" XVI Asamblea General del Centro Interamericano de Administradores Tributarios, (Asunción, Paraguay, 1985) p. 143.

⁷² Si nos ajustamos al significado del término evasión, el mismo es un concepto genérico que contempla toda actividad racional dirigida a sustraer, total o parcialmente, en provecho propio, un tributo legalmente debido al Estado. "Evasión Fiscal o tributaria es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por

adecuado mencionar diferentes conceptos que fueron vertidos en referencia a tal fenómeno.

En el concepto se conjugan varios elementos donde uno de lo más importante es que existe una eliminación o disminución de un tributo y donde además se transgrede una ley de un país, por los sujetos legalmente obligados ampliando las interpretaciones del término evasión, tomamos una definición que dice: "Evasión Tributaria es todo acto que tenga por objeto interrumpir el tempestivo y normado flujo de fondos al Estado en su carácter de administrador, de tal modo que la conducta del sujeto obligado implica la asignación "per se" de un subsidio, mediante la disposición para otros fines de fondos que, por imperio de la ley. Deben apartarse de su patrimonio y que sólo posee en tenencia temporaria o como depositario transitorio al solo efecto de ser efectivamente ingresados o llevados a aquél".

El estudio del fenómeno de la evasión tributaria, se llega al convencimiento que la tarea de elaboración de los efectos y causas requiere un enfoque interdisciplinario, por su ya comentado grado de complejidad y por la intervención de un sinnúmero de factores que dilatan, incentivan o promueven el acto.

El perfil con que el contribuyente, agente económico en un mercado, arriesga como parte integrante del "riesgo empresarial" a ganar o perder. Se evidencian en los restantes planteos, posturas que quizás no sean las generales aplicadas, pero que deberían ser analizadas con mucha cautela.

El principio generalizado de asimilar este fenómeno de la evasión fiscal a los

parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales."

mercados subdesarrollados, de circunscribir como arraigados en la pequeña o mediana empresa, tal situación no es así, y bastaría observar a las empresas de gran envergadura. Operantes en mercados altamente complejos, donde el fenómeno de la evasión tributaria adquiere los ribetes de elusión tributaria etc.

3.6.1 Causas de la evasión fiscal:

Las causas de la evasión no son únicas. El examen del fenómeno de evasión fiscal nos permite colegir su grado de complejidad y su carácter dinámico; su reducción dependerá de la remoción de los factores que conllevan tales causalidades, debiéndose llevar a cabo una serie de medidas adecuadas a un contexto económico y social dado, a fin de lograrlo. Todo sin perjuicio de que circunstancias ajenas al campo económico tributario puedan mejorar o afectar el nivel de cumplimiento impositivo.

En el marco de ideas de la complejidad del fenómeno bajo estudio, la doctrina ha enunciado diferentes causas que le dan origen,⁷³ en ese sentido se relaciona cuáles son las más comunes sin que con ello se pretenda agotar la existencia de múltiples factores de carácter extra-económicos que originan o incrementan sus efectos.

Estas aparecen de la siguiente manera:

- 1) Carencia de una conciencia tributaria
- 2) Sistema tributario poco transparente.
- 3) Administración tributaria poco flexible.
- 4) Bajo riesgo de ser detectado

⁷³ Las Causas de la evasión fiscal son: La no existencia de conciencia tributaria Contribuciones exageradamente altas La compleja estructura del sistema tributario La falta de expedición administrativa de las disposiciones fiscales Bajo riesgo de ser detectado La resistencia al pago de impuestos.

- 1) Carencia de una conciencia tributaria: La carencia de conciencia tributaria, decimos que ella implica que en la sociedad no se ha desarrollado el sentido de cooperación de los individuos con el Estado. El Estado lo conformamos todos los ciudadanos y que el vivir en una sociedad organizada, implica que todos debemos contribuir a otorgarle los fondos necesarios para cumplir la razón de su existencia, cual es, prestar servicios públicos. Los ciudadanos sabemos que el Estado debe satisfacer las necesidades esenciales de la comunidad que los individuos por si solos no pueden lograrlo.

La sociedad demanda cada vez con mayor fuerza que el Estado preste los servicios esenciales como salud, educación, seguridad, justicia, etc., pero que estos servicios los preste con mayor eficiencia.

La doctrina, la formación de la conciencia tributaria se asienta en dos pilares.

La importancia es que el individuo como integrante de un conjunto social, le otorga al impuesto que paga como un aporte justo, necesario y útil para satisfacer las necesidades de la colectividad a la que pertenece. En un segundo aspecto lo basa priorizar lo social sobre el individual, en tanto esa sociedad a la que pertenece el individuo, considere al evasor como un sujeto antisocial, y que con su accionar agrade al resto de la sociedad, en este aspecto el ciudadano al observar a su alrededor un alto grado de corrupción, considera que aquél que actúa de esa manera antisocial, de no ingresar sus impuestos, es una persona "hábil", y que el que paga es un "tonto", es decir que el mal ciudadano es tomado equivocadamente como un ejemplo a imitar.

El hecho del conocimiento de elevado grado de evasión existente, deteriora la conducta fiscal del contribuyente cumplidor, máxime si actúa bajo la

creencia de la insuficiencia de medios para combatirla por parte de la Administración Fiscal. La estabilidad económica, la globalización, el incremento de la competitividad, etc., se produjo un cambio de actitud comercial, se impuso la necesidad de competir, ya sea con calidad, prestación de servicios y fundamentalmente con un nivel de precios adecuado a los ingresos de los potenciales consumidores.

Esta situación sumado al alto nivel del costo financiero, la existencia de una relación dólar-peso igual a uno, la desventaja competitiva con respecto al sector externo, y agravado todo ello por la profunda recesión que nos aqueja, produce que éste tienda a buscar diferentes maneras de obtener mayores ingresos y uno de los canales, obviamente incorrecto, es a través de la omisión del ingreso de tributos. Pero lo que sin dudas tiene una gran influencia en este tipo de consideración, es el referente a exigir una mayor transparencia en el uso de los recursos y fundamentalmente, el ciudadano percibe que no recibe de parte del Estado una adecuada prestación de servicios.

La educación en gran parte de los ciudadanos paga una escuela privada para sus hijos, en el caso de la salud, se contrata un servicio de medicina prepaga, ya sea por su nivel de atención como de la inmediatez en caso de emergencias y calidad de la medicina. En tanto que lo atinente a la seguridad, proliferan hoy en nuestra sociedad la utilización de sistemas de seguridad privada, a través de alarmas o empresas al efecto.

- 2) Sistema tributario poco transparente: La manera de que un sistema tributario contribuye al incremento de una mayor evasión impositiva, se debe básicamente al incumplimiento de los requisitos indispensables para la existencia de un sistema como tal, la definición general de

sistemas menciona que, es el conjunto armónico y coordinado de partes de un todo que interactúan dependiendo una de las otras recíprocamente para la consecución de un objetivo común.

La apreciación de un sistema tributario se manifiesta como poco transparente, se refleja en la falta de definición de las funciones del impuesto y de la Administración Tributaria en relación a las exenciones, subsidios, promociones industriales, etc., donde la función de una surge como el problema de otro.

La conciencia generalizada, que donde existe una promoción o liberalización de impuesto, rápidamente surgen planteos claros de elusión y evasión fiscal. Por ello es que una gestión tributaria eficiente es tan importante como el desarrollo de un esquema tributario acorde con la realidad circundante. La falta de un adecuado sistema tributario puede constituir una causa de evasión, sin lugar a dudas que ésta no puede ser endilgada como la causa principal y exclusiva, si nos ajustáramos a esta explicación simplista, bastaría con modificar el sistema tributario y todos los problemas estarían resueltos.

Este principio exige que las leyes tributarias, los decretos reglamentarios, circulares, etc., sean estructurados de manera tal, que presente técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad, que el contenido de las mismas sea tan claro y preciso, que no permitan la existencia de ningún tipo de dudas para los administrados.

3) Administración tributaria poco flexible.

Es importante hacer referencia que al "hablar de administración tributaria, nos lleva indefectiblemente a hablar de sistema tributario, y uno de los

principales aspectos que debemos tener en cuenta cuando nos referimos al sistema tributario, es el de su simplificación.", que sin lugar a dudas trae aparejada la flexibilización esta flexibilización es la que hace que ante los profundos y constantes cambios que se producen en los procesos económicos, sociales, y en la política tributaria en particular, la Administración Tributaria deba adecuarse rápidamente a las mismas.

La adecuación se produce porque, "...la administración tributaria es la herramienta idónea con que cuenta la política tributaria para el logro de sus objetivos, por ello la eficiencia de la primera condiciona el cumplimiento de los fines de la segunda "razón que conlleva a la exigibilidad de la condición de maleabilidad de la misma.

El inconveniente que se plantea, es que en la medida que el sistema tributario busca la equidad y el logro de una variedad de objetivos sociales y económicos, la simplicidad de las leyes impositivas es una meta difícil de lograr.

4) Bajo riesgo de ser detectado.

El contribuyente incurre en una conducta de tipo fiscal, ésta produce entre otras consecuencias la pérdida de la equidad horizontal y vertical.

Resulta de ello que contribuyentes con ingresos similares pagan impuestos muy diferentes en su cuantía, o en su caso, empresas de alto nivel de ingresos potenciales, podrían ingresar menos impuestos que aquellas firmas de menor capacidad contributiva. Esta situación indeseable desde el punto de vista tributario, es un peligroso factor de desestabilización social, la percepción por parte de los contribuyentes y el ciudadano común de esta situación, desmoraliza a quienes cumplen adecuadamente con su obligación

tributaria. En este sentido, los esfuerzos de la Administración Tributaria deben, entonces estar orientados a detectar la brecha de evasión y tratar de definir exactamente su dimensión, para luego, analizar las medidas a implementar para la corrección de las inconductas detectadas.

El Organismo debe marcar una adecuada presencia en el medio a través de una utilización correcta de la información que posee, exteriorizar en la sociedad la imagen de que el riesgo de ser detectado es muy elevado, y de que el costo de no cumplir correctamente sus obligaciones fiscales por parte del contribuyente podrá ser excesivamente oneroso.

3.6.2 Análisis de la Evasión Fiscal.

La economía de la evasión impositiva puede ser vista desde diferentes perspectivas: como un problema de finanzas públicas, enfoque legal, diseño de organizaciones, ofertas de trabajo, ética o una combinación de todas.

La evasión de impuestos tratada desde el ángulo de las finanzas públicas puede mostrar los efectos que produce en las nociones de equidad, eficiencia e incidencia. Es decir, la economía informal puede producir consecuencias tales como que agentes que antes de la introducción de un impuesto tenían una condición equivalente en términos de utilidad, luego dejen de tenerla porque algunos decidieran no pagar sus obligaciones tributarias.

El enfoque impositivo es importante decir que la combinación de penas y probabilidades de detección son centrales para la decisión económica individual de la evasión. Es decir los agentes evaluarán al aparato legal para hacer su declaración impositiva.

Desde un punto de vista el comportamiento del mercado de trabajo, la evasión alterará aún más las decisiones de elección ocupacional, inversiones en capital humano, y oferta de trabajo.

3.6.3 Decisión Individual de Evasión Impositiva:

El comportamiento individual hay que ver la decisión contributiva como un juego de maximización de la utilidad esperada. Cada agente debe presentar una declaración impositiva, para saber cuánto deberá pagar en concepto de impuestos.

La decisión individual de evadir impuestos dependerá en forma casi excluyente de las probabilidades de ser detectado y de las penalidades que enfrenta.

El organismo recaudador deberá destinar para que al individuo le resulte más caro evadir, dado un presupuesto público limitado.

El inspector al encontrar una empresa que evadió el pago de sus impuestos debería aplicarle una multa y exigirle el pago de los impuestos evadidos.

El evasor tiene incentivos a eludir y llegar a un acuerdo en el cual la empresa le paga una suma al inspector a cambio de no ser denunciado.

En este campo se han realizado una serie de trabajos; el primero se aproxima al problema de la corrupción desde un enfoque de principal-agente donde la autoridad tributaria es el principal y sus inspectores los agentes. El objetivo de su trabajo es proponer un sistema que produce un aumento en la recaudación de impuestos sin mayores gastos. Concentrándose en los

incentivos del inspector, diseña el sistema de salario más conveniente.

Otro modelo, es el de Vasin, este asume que cuando el inspector descubre al evasor puede negociar el valor del soborno.

Con el objetivo de prevenir, la autoridad realiza los reportes que hacen los inspectores y deciden una frecuencia de auditoría de los informes hechos por los inspectores. Además obtiene una expresión óptima para el salario como función de las tasas de impuesto y multa.

Para evaluar distintos esquemas de salarios para los inspectores en presencia de corrupción. Cuando se comparan los niveles de recaudación, en cada uno de los regímenes y se hace estática comparativa. En particular esto ocurre en países con bajos niveles de recaudación y altos niveles de corrupción.

Lo que se produce entre un supervisor y un agente muestran que el principal puede eliminarla introduciendo un segundo supervisor. De esta forma los inspectores controlan al agente y se controlan mutuamente. Esto reduce los casos de colusión entre el supervisor y el agente aunque resulte más costoso.

La colisión se produce porque ambas partes se pueden beneficiar mutuamente llegando a un acuerdo. Los trabajos realizados reducen los incentivos del inspector o bien premiando su comportamiento a través de salarios variables. En tal sentido la propuesta sería otorgarle un poco más de poder al empresario. Esto se puede llevar a cabo si a través de una resolución se autoriza a las empresas a utilizar cámaras ocultas para probar que los inspectores les pidieron un arreglo y si lo probaran su multa sería

reducida.

La viabilidad del sistema cuenta con precedentes en los cuales la cámara oculta fue utilizada como prueba en casos de corrupción.

De esta forma, el inspector no sabe si realmente la empresa quiere llegar a un acuerdo o quiere probar que la administración ingresos públicos⁷⁴ tiene un inspector corrupto.

Esta amenaza juega un papel importante en los incentivos de los agentes ya que ahora para el inspector será menos tentador proponer un arreglo pues puede ser descubierto y perdería su empleo y mientras que si denunciara a la empresa tendría el premio del salario variable. Dicho mecanismo tendría la particularidad de no incurrir en mayores costos y si bien no afecta los casos en donde no había corrupción logra reducir los casos en donde la corrupción hubiera tenido lugar.

3.7 Herramientas para combatir la evasión fiscal.

Las herramientas a utilizar para subsanar esas falencias que afectan en forma directa el nivel de recaudación.

a) Conciencia Tributaria.

El Estado debería incrementar su rol de educador en el tema tributos, se

⁷⁴ La Administración de Ingresos Públicos es un organismo autárquico del dependiente del Ministerio de Economía.

Es el encargado de la aplicación, percepción, recaudación y fiscalización de las rentas e impuestos nacionales, tanto internos a través de la Dirección General Impositiva. Asimismo, y dentro de sus atribuciones, le corresponde regular las obligaciones y derechos de los contribuyentes.

deberían profundizar las medidas tendientes a informar a la ciudadanía sobre los efectos positivos del pago de los tributos y la nocividad que produce la omisión del ingreso de los mismos.

El cumplimiento fiscal debe ser inculcado a los ciudadanos desde temprana edad, se debe comenzar en la etapa de la educación primaria a los fines de arraigar estos conceptos desde la niñez. Las funciones vitales que cumple el Estado para con la sociedad, como la educación, justicia, salud y seguridad, hacen que exista por parte de los habitantes una especie de apatía sobre la política tributaria y con ello un desinterés social general.

La tarea a desarrollar en este ámbito es inmensa, con un gran abanico de posibilidades, queda en manos del gobierno analizar los costos que pudieran derivar de su inserción en los planes de educación cívica de las futuras generaciones.

Es necesario confrontar esta erogación no solo con los costos sociales del incumplimiento y presión social que ejercen en la sociedad los evasores y elusores, sino también con respecto hacia el contrato social llevado a cabo por el pueblo y el Estado, a fin de que administre los fondos.

Este proceso de culturización tributaria, es imprescindible utilizar todas las herramientas al alcance del Estado, a modo de ejemplo podemos citar:

- a) Publicidad Masiva: En este sentido la Administración de Ingresos Públicos ha realizado cortos publicitarios en los medios televisivos, los que dan ejemplos sobre actos de evasión consumada.
- b) Participación de los Consejos Profesionales: Contar con la colaboración de los Consejos Profesionales tiene un doble efecto, por

un lado se logra la participación directa de la matrícula, y por otro el efecto multiplicador con que cuentan estos entes, no solo por contar con personas con un nivel de conocimiento superior a la media de la sociedad, sino también por la inserción de ellos en la población.

- c) Difusión tributaria: Se debería incrementar la difusión inductiva realizada por el propio Organismo, llevada ésta a despertar o estimular la conciencia social, poniendo de relieve los beneficios de la menor onerosidad que produce el cumplimiento en término.

- d) Inclusión en planes de estudios integrales: Si bien la inclusión de esta temática en los planes de estudios supera las facultades de dicha rama tributaria, sería de interés que las propias autoridades educativas en acuerdo con las propias del Ministerio de Economía, realicen en forma conjunta un plan destinado a este fin.

2) Sistema tributario poco transparente.

En el sistema transparente cuando no existe una combinación adecuada de gravámenes tales como los que se aplican a las rentas, patrimonios, consumo y aquellos impuestos que son creados para un fin específico como el fondo destinado a la financiación del sistema educativo.

Por ello la Administración Fiscal en el mejoramiento de su sistema tributario debe propender.

- 1) Respetar los principios de equidad, tanto vertical como horizontal.
- 2) Que las leyes tributarias respeten los principios de proporcionalidad⁷⁵, igualdad⁷⁶, transparencia, no confiscatoriedad, etc.
- 3) Observar principios constitucionales que en definitiva apuntalan un sistema respetuoso de los derechos y garantías individuales insertas en la carta magna.
- 4) Respetar el principio de economicidad de los impuestos.
- 5) Administración Tributaria poco flexible. Esta situación de exigencia de versatilidad del sistema tributario como consecuencia de la necesidad de ensamblar ambos objetivos, torna imprescindible una coordinación permanente entre los administradores tributarios y los que deciden la política fiscal.

Entre los objetivos de máxima que requiere una administración flexible, es que actúe en pos de la simplificación de las normas tributarias y sus propios procedimientos de trabajo, situación ésta necesaria a los fines de facilitar las tareas del contribuyente y de la propia administración.

- 6) Bajo riesgo de ser detectado. Este factor del bajo riesgo de ser detectado lo queremos relacionar en forma directa con la falta de control efectivo de la administración, si existiera un control permanente

⁷⁵ El principio de proporcionalidad responde a la idea de evitar una utilización desmedida de las sanciones que conllevan una privación o una restricción de la libertad, para ello se limita su uso a lo imprescindible que no es otra cosa que establecerlas e imponerlas exclusivamente para proteger bienes jurídicos valiosos.

⁷⁶ El principio de igualdad ante la ley es el que establece que todos los seres humanos son iguales ante la ley, sin que existan privilegios ni prerrogativas de sangre o títulos nobiliarios. Es un principio esencial de la democracia.

en todas las etapas del proceso hasta la recaudación del tributo, este riesgo se vería incrementado en un gran nivel.

El contribuyente debe tener bien en claro que está enfrentando un alto riesgo en este sentido, y que de materializarse esa situación, deberá realizar el ingreso en forma forzada y que la sanción por incumplimiento le traerá aparejada una carga más pesada, la que no solo podría ser de carácter pecuniario, sino también de tipo penal.

El riesgo sancionatorio debe ser adecuado y razonable, es decir que contemple sanciones lo suficientemente severas, como para que de la evaluación que haga el contribuyente de esa conducta omisiva, llegue al convencimiento de cumplir adecuadamente con sus obligaciones, de tal forma que no sea exagerada en cuanto a su severidad, a los fines de que puedan ser aplicadas sin excepción, esto lo mencionamos porque si una sanción es muy severa en relación a la inobservancia de una norma, termina por no aplicarse ante la gran cantidad de contribuyentes existentes.

No es posible verificar en su totalidad, se debe buscar la manera de que a través de las herramientas disponibles en la administración, se incremente en los contribuyentes la sensación de que serán verificados.

A los fines de una apreciación sobre algunas etapas del proceso de fiscalización, mencionamos que el mismo estaría conformado por:

- 1) Política de fiscalización.
- 2) Padrón actualizado de transacciones económicas.
- 3) Selección de contribuyentes.
- 4) Operación.
- 5) Control de gestión.

En el caso de la política fiscal a los fines de lograr elevar el riesgo de ser detectado por parte de los contribuyentes evasores, lo que se debe buscar a través de un adecuado diseño, es lograr lo siguiente:

Alcanzar el mayor número de contribuyentes respecto del total del universo, optimizando los recursos a fin de incrementar el nivel de cumplimiento voluntario. Operar a través de intervenciones rápidas, mediante técnicas modernas de auditoría fiscal, contando con información veraz sobre el contribuyente que permita actuar con certeza.

Accionar en sectores, actividades o localidades geográficas que resulten neurálgicas y ofrezcan una amplia repercusión en la masa de contribuyentes. Auditar con mayor profundidad casos concretos en los que se hayan detectado a "priori" maniobras de evasión fiscal. Auditar en forma integral los casos en que se detecten maniobras de fraude tributario.

3.8 Evasión previsional.

3.8.1 Evasión simple.

Antonio R. Sampaio Dória definió a la evasión tributaria como “toda y cualquier acción u omisión, tendiente a eludir, reducir o retardar el cumplimiento de una obligación tributaria”.

Se estima que comprende diversas especies, las que pueden caracterizarse en: la abstención de incidencia: cuando el sujeto del impuesto deja de practicar actos de los que surgen obligaciones tributarias, y no lo hace violando la ley, transferencias económicas: se da por una dislocación económica del tributo del contribuyente de derecho hacia el de hecho, la cual

tampoco sería ilícita, evasión por inacción: esta puede ser intencional, ya sea por una inacción consciente y voluntaria, o sin intención, producto de la ignorancia del contribuyente y de la complejidad del tributo.

3.8.2 La evasión Agravada.

Con el fin de evitar al fisco la difícil demostración del aspecto subjetivo del tipo, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando:

- a) Mediare grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad en que medie liquidación administrativa de la obligación tributaria.
- b) En la documentación indicada precedentemente se consignen datos inexactos que incidan gravemente sobre la determinación tributaria.
- c) La inexactitud de las declaraciones Juradas o de los elementos documentales que las sustentan provengan de manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentadas. No se llevare libros de contabilidad, registraciones y documentos comprobatorios suficientes, cuando ello no estuviere justificado en relación a la magnitud del negocio o explotación. Se declaren o hagan valer tributariamente, formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiverse la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos.

3.9 La Defraudación fiscal.

La defraudación tributaria⁷⁷. Elemento objetivo del tipo.

A) La elusión de tributos y el disfrute ilícito de beneficios fiscales.

Defraudación tributaria es el delito tipificado en el artículo 305 C.P considerado como el delito fiscal por antonomasia, la evasión tributaria, que muchas veces se identifica simplemente como delito fiscal.

Este delito viene establecido en el primer párrafo del artículo 305, cuyo texto es el siguiente dentro de esta redacción pueden identificarse dos elementos o requisitos del tipo objetivo: uno primero que podemos identificar sintéticamente como evasión de tributos u obtención ilícita de devoluciones, y un segundo elemento, que es el relativo al componente defraudatorio de la conducta mediante la cual se obtiene el resultado.

Se trata, de un tipo en el cual puede identificarse como bien jurídico protegido la recaudación tributaria o, si se prefiere, el interés público al reparto de la carga tributaria según el diseño preestablecido en la ley estudiamos en este apartado el primero de los elementos del tipo objetivo a que se ha hecho alusión es decir, el concepto de evasión tributaria y de obtención ilícita de devoluciones fiscales. A lo que la doctrina penalista llama elementos normativos del tipo es decir, conceptos cuya definición se debe obtener recurriendo a las categorías propias de otras leyes distintas de la penal (en nuestro caso, las normas tributarias). El primero de los conceptos, es decir, el de elusión del pago de tributos, debe ser entendido, en el

⁷⁷Oswaldo H. Soler Óp. cit.pág. 501.

contexto del art. 305, como sinónimo de evasión tributaria o omisión del pago de una deuda tributaria de cualquier especie, debe diferenciarse el concepto de elusión del más restrictivo con que dicho término es empleado en la LGT, al establecer la cláusula sobre el fraude.

La elusión de tributos equivale a causar un resultado dañoso para la recaudación tributaria mediante la falta de ingreso de la deuda. En la legislación Salvadoreña legislación en la cual se encuentra regulada la figura de la defraudación fiscal está directamente relacionada a la evasión de impuestos que cometiere los sujetos generadores a declarar, asimismo nos explica directamente que delitos son regulados como defraudación al fisco y la consecuencia que esto pudiere ocasionar en el propósito de evadir impuestos así está regulado en nuestro art. 249 Código penal.

“...art. 249.- son delitos de defraudación al fisco los siguientes: a) evasión de impuestos; b) apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias; c) reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos; d) la falsificación en la impresión, emisión, entrega u otorgamiento de documentos que soportan operaciones tributarias, así como la tenencia o la circulación de los mismos, a que se refieren los artículos 283, 284 y 287, y; e) la proposición y conspiración para cometer cualquiera de los delitos anteriores. Los hechos punibles a que se refiere el literal d) de este artículo, se juzgarán de manera independiente a los demás delitos de defraudación al fisco, bajo la caracterización propia de los delitos contra la fe pública. La investigación de los delitos a que hace referencia este artículo podrá realizarse con la participación de agentes encubiertos, previa autorización por escrito del fiscal general de la república. (22)...”

CAPITULO IV

LA EFICACIA DEL FEDATARIO FISCAL, COMO MECANISMO PARA EVITAR LA EVASION FISCAL.

4.1 Concepto de fedatario fiscal.

Es un empleado de la Administración Tributaria, agente en cubierto que se presenta a los negocios en calidad de cliente a los negocios para verificar si al adquirente de bienes se le emite el documento respectivo. Es un agente en cubierto que podrá realizar controles sorpresivos a los contribuyentes de los cuales se tenga indicadores que no emiten documentos, cuyo procedimiento se realiza In situ. Es decir, en el lugar donde se realiza el hecho generador del impuesto ya sea que provenga este de la Adquisición de bienes o la prestación de servicios. Para los efectos del marco jurídico la figura del fedatario está regulada en el Artículo 180 del Código Tributario.

4.2 Obligaciones del fedatario.

El Fedatario tiene tres obligaciones básicas:

Verificar si los contribuyentes emiten y entregan los documentos legales. Exigidos por la ley; si tales documentos cumplen con los requisitos de Ley; si se está cumpliendo con la obligación de inscribirse en el Registro de Contribuyentes.

4.3 Procedimiento de fedatario fiscal

Se inicia el Procedimiento o se pondrán en práctica designando empleados

de la Administración Tributaria como fedatarios, a efecto de que se presenten a los negocios en calidad de clientes para que se verifique in situ, si al adquirir bienes o servicios se les emite el documento respectivo.

El agente encubierto denominado fedatario no se le emita el documento por la venta o la prestación de servicio éste procederá a identificar la calidad con la cual comparece y emitirá y notificará un auto denominado de comisión ya sea al propietario o a la persona encargada del negocio que no esté facturando e inmediatamente procederá a levantar acta de comprobación del incumplimiento, la cual servirá de base para imponer la sanción correspondiente la cual se establece en el Código Tributario.

El cuerpo legal antes mencionado prescribe el procedimiento por medio del cual se dará tratamiento en caso de que el contribuyente no haya emitido documento alguno que ampare la transacción y haya sido debidamente sancionado.

En caso de incumplimiento de alguna de las obligaciones mencionadas, el Fedatario procederá a identificar su calidad, a notificar el auto de comisión que lo faculta a realizar su verificación y posteriormente a levantar el Acta de Comprobación, por las infracciones verificadas y entregará una copia de dicha acta al contribuyente.

El acta de comprobación del Fedatario esta se emite por duplicado, debe expresar los hechos suscitados y bases legales infringidas, nombre, NIT, y NRC del contribuyente, descripción del bien y servicio y el monto de la operación, lugar y fecha del levantamiento del acta de comprobación, firma, nombre y número de documento único de identidad del sujeto pasivo o de la persona que realiza la venta o que presta el servicio, si existiere negativa de

firmar por parte de las personas mencionadas se hará constar dicha circunstancia, sin que esta afecte el contenido del acta y luego el Fedatario elaborará un informe que soporte su actuación y remite las diligencias a la Unidad Jurídica correspondiente para la iniciación del procedimiento. El proceso de imposición de multa inicia con la verificación del acta de comprobación y posterior informe de infracción por parte de la coordinación de grupos de fiscalización de la Dirección General de Impuestos Internos, posteriormente es trasladado a la División Jurídica de la referida Dirección en la cual es estudiado el expediente y verificada su validez, avalado estos aspectos la menciona División o sus diferentes Secciones Jurídicas serán las encargadas de velar por el debido proceso sancionatorio, por lo que realizan las siguientes diligencias.

En el código tributario se regula de la siguiente forma:

Procedimiento: Artículo 181.- el fedatario realizará visitas a los contribuyentes como adquirente de bienes o prestatario de servicios, con el propósito de verificar el cumplimiento de las obligaciones de emitir y entregar facturas o documentos equivalentes y si éstos cumplen los requisitos legales, así como de la obligación de inscribirse en el registro de contribuyentes del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, que lleva la administración tributaria. En el caso que no se emita y entregue el documento que dé constancia de la operación o que el emitido no reúna los requisitos legales, procederá a identificar su calidad de fedatario, a notificar el auto que lo faculta realizar la verificación y a levantar el acta de comprobación por las infracciones verificadas, la que deberá contener los requisitos mínimos siguientes:

a) Deberá elaborarse en duplicado, entregando la copia al sujeto pasivo

persona mayor de edad que realiza las ventas o preste los servicios en los locales, establecimientos, oficinas, consultorios o lugares análogos, según corresponda.

b) Expresar en forma circunstanciada los hechos y omisiones que se hubieren suscitado y las disposiciones legales infringidas.

c) Nombre, denominación o razón social, número de identificación tributaria y número de registro del contribuyente.

d) Descripción detallada de los bienes y servicios que permita individualizarlos, así como el monto de la operación.

e) Lugar y fecha del levantamiento del acta.

f) Firma, nombre y número del documento único de identidad, o en su defecto el de la licencia de conducir o tarjeta de afiliación del seguro social y para los extranjeros el número de pasaporte o carnet de residente; u otro documento de identificación que establezca el reglamento de aplicación de este código, del sujeto pasivo, persona mayor de edad al servicio del contribuyente que se encuentre en los locales, establecimientos u oficinas según corresponda.

Si por cualquier razón no fuere posible obtener los datos o documentos detallados en este literal, existiere negativa para firmar o no se aceptare recibir la copia del acta de comprobación, bastará con asentar en el acta tales circunstancias, sin que esto afecte la validez y valor probatorio de ella.

g) Nombre y firma del fedatario. Cuando la no emisión y entrega de la factura o documento equivalente se deba a que el contribuyente no se encuentra

inscrito en el registro de contribuyentes respectivo, el fedatario hará constar tal circunstancia en el acta de comprobación correspondiente, la que deberá cumplir los requisitos previstos en este artículo que sean aplicables, y contener la estimación del total de activos o los valores provenientes de las transferencias de bienes muebles corporales o prestaciones de servicios gravadas y exentas realizadas en los doce meses anteriores al de la visita.

El acta de comprobación suscrita por el fedatario no constituye resolución recurrible, pero servirá de base para la imposición de las sanciones a que hubiere lugar o a la inscripción de oficio en el registro de contribuyentes, según el caso. Las sanciones a que hubiere lugar por infracciones constatadas por el fedatario se impondrán previo cumplimiento del procedimiento de audiencia y apertura a pruebas.

La reincidencia en los incumplimientos relacionados con la emisión de la factura o documentos equivalentes hará incurrir al infractor en la sanción de cierre prevista. La emisión y entrega de factura o documento equivalente que el contribuyente realice en forma posterior a la identificación del fedatario, no liberará la omisión verificada ni la imposición de las sanciones correspondientes.

Los contribuyentes a verificar por medio de fedatario serán sujetos a la verificación, los contribuyentes inscritos y los sujetos no inscritos en el registro de contribuyentes del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios.

La administración tributaria podrá efectuar dichas verificaciones por medio de fedatario en las horas, días y lugares en que los contribuyentes realicen sus actividades económicas.

4.3.1 Requerimiento Probatorio.

La División Jurídica o sus dependencias emiten un requerimiento en el cual se solicita que el sujeto pasivo, es decir el contribuyente infractor presente el documento pertinente que por A ó B circunstancia dejó de entregar al Fedatario, Agente encubierto de la Administración Tributaria, para lo cual se otorga el plazo de tres días hábiles después del día de la notificación.

Al infractor se le celebrara audiencia por el término de tres días hábiles desde la audiencia a través de la emisión de un auto que se le notifica en el lugar señalado para oír y recibir notificaciones, el cual surtirá efecto dentro de los tres días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación del citado auto, por medio del cual se manifieste por escrito de considerarlo procedente, sobre la conformidad o inconformidad total o parcial, con relación al hecho constitutivo de la infracción determinada, asimismo se abre a pruebas las diligencias por el término de ocho días, contados desde el día siguiente al vencimiento del término concedido para la audiencia. Los Medios de Prueba establecidos en el Código Tributario como lo son: la Confesión, la Prueba Documental, la Prueba Contable, la Prueba Pericial de Terceros y otro.

4.3.2 Informe Técnico:

Es un auto con carácter de nota interna en la cual el Técnico Jurídico encargado del caso fundamenta las actuaciones tanto del contribuyente como de la Administración Tributaria su conclusión es de fortalecer lo actuado por el ente fiscalizador o desvirtuado lo actuado por el mismo.

La emisión de la Resolución correspondiente la cual puede ser apelada por

el contribuyente. Si el fallo, Sentencia o Resolución son favorable a la Administración Tributaria y en visita posterior se determina reincidencia, procederá según corresponda el cierre temporal del establecimiento.

En caso de reincidencia la Administración certificará los antecedentes y las pruebas que amparen dicha reincidencia y lo remitirá a la Fiscalía General de la República, para que esta solicite al juez competente que proceda a la sanción del cierre temporal.

El Juez dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes a la recepción de la certificación de los antecedentes, las pruebas que sustenten la reincidencia, la solicitud de cierre, fijará audiencia para escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes, al finalizar la audiencia el juez dictará de manera inmediata.

La Resolución respectiva, para que proceda la Sanción de Cierre Temporal, debe cumplirse con todo el procedimiento establecido en el Art. 260 del Código Tributario Procedimiento de audiencia y apertura a pruebas en caso de imposición de sanciones aisladas. Las sanciones aisladas que por infracciones a las normas contenidas en este código y demás leyes tributarias deba imponer la administración tributaria, se decretarán previo el cumplimiento del procedimiento establecido en esta disposición.

Salvo la sanción de arresto en que se aplicará la ley de procedimiento para la imposición del arresto o multa administrativos, contenida en el decreto legislativo no. 457, de fecha uno de marzo de 1990, publicado en el diario oficial nº. 70, tomo no. 306 del 21 de marzo de 1990.

La infracción que se ordena al inicio del procedimiento concediendo

audiencia al interesado dentro del plazo de tres días hábiles, contados a partir de la notificación respectiva, entregándole una copia del informe de auditoría o de infracción en el que se le atribuyen los incumplimientos constatados.

El mismo acto se abrirá a pruebas por el plazo de ocho días hábiles, que se contarán desde el día siguiente al vencimiento del plazo establecido para la audiencia. En el término probatorio se deberán presentar mediante escrito aquellas pruebas que fueren idóneas y conducentes.

Sin perjuicio de las facultades de fiscalización y determinación de impuesto, concluido el término probatorio, se dictará la resolución que corresponda, con fundamento en las pruebas y disposiciones legales aplicables, debiendo entregarse en el acto de la notificación, junto a la resolución respectiva, el informe de audiencia y apertura a pruebas, cuando de la valoración de los argumentos vertidos y pruebas presentadas se concluyera que el sujeto pasivo ha desvirtuado en todo o en parte los ilícitos atribuidos.”; y certificar las pruebas y antecedentes que amparen la reincidencia y enviarlas a la Fiscalía General de la República para que esta solicite si es procedente, al juez competente, el referido cierre.

El cierre temporal será ordenado por el juez que lo decretó y ejecutado por la Fiscalía General de la República, con participación de delegados de la Administración Tributaria, acto en el que se impondrán sellos oficiales con la Leyenda CERRADO TEMPORALMENTE, lo cual también debe ser autorizado por el juez por medio de la imposición del sello del juzgado y la indicación POR ORDEN JUDICIAL.

Este se decreta por un plazo mínimo de 5 a 10 días continuos, una vez

comprobada la reincidencia.

El juez de la causa respectiva, dentro de 48 horas siguientes al recibo de la pruebas certificadas, fijará audiencia para escuchar a las partes; al finalizar la audiencia preliminar o definitiva, dictará la Resolución o Sentencia correspondiente (en la praxis ningún juez dictará un Auto o Sentencia de manera inmediata sin un juicio previo; siempre habrá un Proceso o Juicio Judicial sumario). No se aplicará esta sanción cuando se trate de centros hospitalarios o educativos, sino la multa equivalente al 5% de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último mes calendario a la fecha en que configuró la infracción.

El cumplimiento de la sanción no libera de la obligación del pago de las prestaciones laborales de sus dependientes (empleados).

4.4 Proceso Sancionatorio.

En ciertas épocas que alguien defraudara al fisco no representaba mayor repercusión social ni moral, incluso era considerado una forma de revancha contra el Estado ante su exagerada presión tributaria.

Esta concepción social estaba, y aún está, profundamente arraigada en el seno de nuestra sociedad, la que todavía no ha tomado real conciencia de cómo inciden las conductas evasoras en la actividad económica del Estado, con la consiguiente disminución de los recursos que deben ser aplicados a los fines Estatales propuestos.

En este contexto, la política fiscal ha intentado reprimir tales conductas mediante diversas sanciones, más recientemente incorporó otro tipo de

sanción:

El cierre de negocios o clausura tributaria como se le conoce en otras legislaciones; sin embargo desde la incorporación de la pena de cierre de negocios.

Desde la perspectiva de la táctica de la defensa y también de la conveniencia del contribuyente, dilatar la aplicación concreta del cierre resulta beneficioso. Esto se logra como consecuencia del largo y trancado procedimiento de apelación, pues los recursos se conceden con efectos suspensivos, por lo que se suspende la ejecución del cierre hasta que se resuelva la impugnación. Los argumentos defensivos ensayados abarcan desde la justificación de carencia de Facturas con pretextos tales como que las imprentas encargadas de elaborarlas no las han entregado hasta pedir la inconstitucionalidad por la racionalidad y desproporcionalidad de la sanción de cierre o por violación al derecho de defensa.

La Administración Pública a través de la Dirección General de Impuestos Internos mediante una agresiva y constante propaganda sobre las severas penalidades para los evasores y amenazas de desplegar operativos a cargo de sus agentes en cubierto "Fedatarios" de esta forma la opinión pública percibe un mensaje contradictorio por un lado la evasión impositiva y por otro el respeto de los Derechos garantizados por nuestra constitución. En primer término, debe determinarse el bien jurídico por la ley, es decir, el valor que el Derecho pretende a través de las distintas figuras infraccionales, partiendo de la premisa de que no puede considerarse típica una conducta si no afecta un bien jurídico determinado.

El bien jurídico determinado puede ser definido como la relación de

disponibilidad de un individuo con un objeto protegida por el Estado que revele su interés mediante la tipificación legal de conductas que le afectan.

Es el legislador quien determina que un bien o valor, por la significación e importancia que reviste para la comunidad, merece tutela, transformándola así en un bien jurídico protegido, consecuentemente, todas las conductas que lo afecten estarán sujetas a una sanción.

En un sentido valorativo y recepiendo una necesidad política, social o cultural, considerará que un bien requiere tutela, determinando típicamente las conductas que afecten a ese bien y las sanciones con que se reprimen dichas acciones.

El bien tutelado por la ley es la función de verificación y fiscalización de la institución fiscalizadora con relación a los contribuyentes y demás responsables, a fin de percibir los tributos correspondientes, en este sentido se afirma que el bien jurídico que la ley protege.⁷⁸

El impuesto⁷⁹ se presenta entonces como el recurso tributario por excelencia para la obtención de ingresos que serán aplicados a la satisfacción de los fines estatales, desde esta perspectiva quien no cumpla con sus obligaciones fiscales está entorpeciendo la actividad financiera del Estado e imposibilitando el cumplimiento de sus fines superiores; esta Actividad Financiera del estado comprende dos presupuestos fundamentales:

⁷⁸ . Son las facultades de verificación y fiscalización por parte del fisco que dicta normas de cumplimiento universal y obligatorio para acceder a la información que permita, ulteriormente, determinar el fiel cumplimiento de la Obligación Tributaria material, por parte de los contribuyentes y responsables.

⁷⁹ El Estado, como organización política del poder, necesita inexorablemente de recursos para el cumplimiento de sus fines.

- a) El sistema de recaudación de los tributos.
- b) Política fiscal para aplicación de los recursos (gasto público).

Las diversas figuras contenidas en la ley (código Tributario) que establecen la sanción de cierre se refieren a este bien jurídico tutelado. El término cierre significa: Clausurar, inhabilitar temporal o permanente, pueden distinguirse dos tipos de cierre:

a) Cierre Provisional: tiene por finalidad que se continúe consumando la contravención, y funciona como una especie de medida cautelar con el objeto de interrumpir los efectos jurídicos de la contravención.

b) Cierre Definitivo: a diferencia del cierre provisional, tiene la naturaleza jurídica de una verdadera pena y se aplica cuando se viola una norma administrativa, no opera a fin de evitar la continuación de la infracción, si no por el contrario como castigo a la contravención ya consumada; el cierre impositivo se nos presenta entonces como una sanción que reprime determinadas infracciones formales.

Se afirma que todos los supuestos legales donde procede el cierre, tienen un elemento común, cual es que implica una prohibición temporal para ejercer el comercio o cualquier otra actividad industrial o de servicio cuando no se ejerce conforme a los parámetros y requisitos establecidos en la ley que rige la actividad, es decir que la índole sustancial de este tipo de sanción es semejante a la pena de inhabilitación especial.

En el cierre tributario, el bien jurídico no es la libertad del contribuyente, si no su actividad económica. Uno de los principales cuestionamiento a la sanción

de cierre es su supuesta inconstitucionalidad por afectar los derechos consagrados en la ley suprema (Constitución de la República) fundamentándose tal irracionalidad y desproporcionalidad de esta medida.

La irracionalidad del cierre tributario en la violación del derecho de propiedad y con el hecho de cerrarse el establecimiento no podrá efectuarse la actividad comercial, consecuentemente el contribuyente se ve privado de obtener ingresos y el estado dejaría de percibir los tributos que gravan esa actividad.

El proceso sancionatorio de cierre que hace la Administración Tributaria en El Salvador en coordinación con el Órgano Jurisdiccional. “El cierre temporal de establecimientos de empresas locales, negocios y oficinas, es la sanción que se impone a las personas naturales y/o jurídicas propietaria de aquellas o aquellos, que reincidan en la comisión de las infracciones...”. Omitir la emisión o la entrega de los documentos exigidos por el Código tributario. Emitir los documentos antes relacionados sin cumplir con uno o más de los requisitos establecidos.

Emitir comprobantes de Créditos Fiscales por la transferencia de alimentos y víveres a contribuyentes cuyo giro ordinario no sea la venta de comida en restaurante o empresas similares.

Emitir Tiquetes en sustitución de facturas por medio de máquinas registradoras o sistemas computarizados o electrónicos no autorizados por la Administración Tributaria. Mantener Maquinas de Control Interno en los establecimientos en que tengan máquinas registradoras autorizadas.

En caso de reincidencia la Administración certificara los antecedentes y las

pruebas que amparen la reincidencia y lo remitirá a la Fiscalía General de la República para que este solicite al juez competente que proceda a la sanción de cierre temporal.

El Juez dentro de los cuarenta y ocho horas siguientes a la recepción de la certificación de los antecedentes, las pruebas que sustenten la reincidencia, la solicitud de cierre, fijará audiencia para escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes, al finalizar la audiencia el juez dictará de manera inmediata la resolución respectiva.

4.4.1. Casos Especiales del Procedimiento de cierre.

Si el contribuyente se resiste, viola los sellos oficiales o por cualquier otro medio abre o utiliza la empresa, establecimiento, local, negocio u oficina cerrada se le sancionara duplicando el plazo fijado inicialmente.

En el caso que el lugar cerrado fuere a su vez casa de habitación se permitirá el acceso de las personas que lo habitan, pero en el no podrán efectuarse operaciones mercantiles o el desarrollo de actividades profesionales, ni el desarrollo de un oficio o prestación de servicios de ninguna índole por el sujeto sancionado durante el tiempo que dure la sanción. Cuando se trate de centros hospitalarios y educativos.

La Administración Tributaria no aplicara la sanción de cierre, sino que aplicará una multa equivalente a los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último mes calendario anterior a la fecha en que se configuro la reincidencia ante esta situación a continuación se muestra un cuadro comparativo a partir de la acción ejecutada, relativo al proceso de multa e infracciones que aplica el fedatario.

PROCESO DE MULTA POR LAS INFRACCIONES VERIFICADAS POR EL
FEDATARIO.

CLASIFICACIÓN DE LA MULTA

INFRACCIÓN	MULTA
Omitir la emisión o la entrega de documentos exigidos por el código tributario.	Multa equivalente al 5% de la operación por cada documento
Emitir los documentos antes relacionados sin cumplir con uno o más requisitos establecidos.	Multa equivalente al 30% del monto de la operación por cada documento.
Emitir comprobante de créditos fiscales por la transferencia de alimentos y víveres a contribuyentes cuyo giro ordinario no sea la venta de comida en restaurante o empresas similares.	Multa equivalente al 10 % el monto de la operación.
Emitir Tiquete en sustitución de facturas por medio de máquinas	Multa de ¢ 4, 970.00 por cada máquina registradora o sistema

registradoras o sistemas computarizados o electrónicos no autorizados por la autorización por la Administración Tributaria.	no autorizado; sin perjuicio a la sanción por emitir documentos sin cumplir con los requisitos establecidos por Código Tributario.
Mantener máquinas de control interno en los establecimientos en que tengan máquinas registradoras autorizadas.	Multa de 4 salarios mínimos mensuales.

En relación a los tres primeros incumplimientos el artículo 239 del Código Tributario atenúa la multa a ¢ 490.00 equivalente a \$56.00. De conformidad con el artículo 261 numeral 2) del Código tributario cuando el infractor subsanará su incumplimiento dentro del plazo que la administración señale para hacerlo, al haberlo requerido, emplazado u otorgado audiencia, la sanción será atenuada en un 30%.

4.5 Diagnóstico del sistema tributario y recomendaciones de política.

La Dirección General de Impuestos Internos (DGII) y la integración de los programas de control de la evasión y del contrabando entre la DGII y Aduanas.

Para fortalecer la fiscalización, fue incluido en el Código Penal la figura del delito fiscal, conteniendo sanciones más drásticas para los evasores; y así poder evitar evasión fiscal por parte de los contribuyentes, y poder así ayudar

a la recaudación del fisco; y ayudar al desarrollo del tributo; y poder contribuir. Desde 1999, las autoridades han realizado una serie de esfuerzos importantes para mejorar la recaudación a través de medidas administrativas como el sistema de auto liquidación de mercaderías y programas más agresivos de fiscalización, las cuales han sido acompañadas de diversas modificaciones a la legislación tributaria.

Entre las reformas destacan la eliminación de las exenciones del IVA a los granos básicos (frijoles, maíz blanco y arroz), frutas y verduras en estado natural, leche fluida y en polvo, y medicinas,⁶ y la eliminación del mínimo no imponible de \$ 75.000 (US\$8.571,43) para el pago del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas.

En lo que respecta a las modificaciones del marco normativo, destaca la aprobación del Código Tributario, el cual entró en vigencia el 1 de enero de 2001, como un esfuerzo de unificación, simplificación y racionalización de las leyes que regulan los diferentes tributos internos, y de corrección de diversos vacíos y deficiencias normativas que presentaba la legislación tributaria, particularmente en lo relativo a las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control de la administración tributaria.

Dentro de las disposiciones principales para dotar de “dientes” a la administración tributaria, el código incluyó la posibilidad de comisionar empleados en calidad de fedatarios para verificar el cumplimiento de las obligaciones de emitir y entregar facturas o documentos equivalentes; en el ámbito de la administración aduanera, la Asamblea Legislativa aprobó la Ley del Régimen Aduanero de Tiendas Libres, a fin de dotar a la administración tributaria de los mecanismos legales que garanticen el adecuado control del régimen aduanero de tiendas libres, establecimientos, requisitos y

procedimientos administrativos acordes a la normativa aduanera internacional.

4.6 Medidas propuestas del fedatario para disminuir la evasión fiscal.

4.6.1. Gerencia y estructura organizativa de la Administración Tributaria y Aduanera.

- A) Política de recursos Humanos. La administración tributaria de un país debe ser un organismo moderno, eficiente y efectivo, que debe de poseer un estilo de dirección con visión de largo plazo, ser capaz de impulsar reformas y no conformarse el “” status quo” tradicional.

Este modelo de gestión es factible en un entorno de personal altamente especializado y motivado a constituir una organización eficiente y cercana a las necesidades de los ciudadanos. Para lograr este perfil, la Administración Tributaria debe de contar con una moderna política de recursos humanos enfocada en construir un elevado nivel de capital humano.

Motivación como factor clave para mejorar el clima organizacional.

La motivación es un factor administrativo que incide fuertemente en el clima organizacional y que previene a los empleados entrar en situaciones de relajamiento laboral, falta de atención a las instrucciones y sobre todo faltar a disposiciones administrativas como el cumplimiento a la Ley de Ética Gubernamental.

Ante ello la política de administración de personal debe tener un importante componente motivacional: en la relación jefe-colaborador, en el cumplimiento

de horarios, carga de trabajo apoyo técnico, reconocimientos, entre otros. Además, la política laboral debe de buscar equilibrar la gestión profesional del elemento humano respecto de sus actividades personales. De esta forma, se contraría con un personal con una óptima salud mental, acorde con el grado de responsabilidad que el trabajo en la Administración Tributaria representa.

1) Salarios Competitivos.

Las administraciones tributarias avanzadas tienen entre sus líneas estratégicas una política de salarios competitivos con el estándar del mercado.

Se recomienda, entonces, que se elabore e implemente una nueva política salarial que tome en cuenta la competitividad y que considere también la importancia que la Administración Tributaria tiene en el contexto. Para que la medida sea efectiva, deben tenerse presentes los siguientes aspectos:

Cumplir con la regla de que el personal que realiza las mismas funciones y responsabilidades debe tener el mismo salario. Incluir el factor “salario de eficiencia”.

Esto es una excepción al ítem anterior, que tiene su razón en que hay empleados que destacan más que otros que tienen las mismas funciones, por lo que es lógico que tengan un salario mayor en relación directa con su eficiencia y productividad.

Retribuir legalmente y de manera efectiva e inmediatamente el trabajo extraordinario.

Hacer legalmente y de manera efectiva e inmediata el trabajo extraordinario. Las reclasificaciones de puestos o ascensos a puestos superiores, deben de acompañarse del incremento salarial correspondiente.

Dicho aumento debe aplicarse a partir de la fecha en que el empleado asume el nuevo rol. La remuneración del personal de los niveles medio y alto debe estar en relación directa con los resultados obtenidos en términos de recaudación.

- 2) Política de selección y contratación personal. Junto a la política salarial basada en la eficiencia, debe diseñarse e implementarse una nueva política de selección y contratación de personal. Este debe basarse en un sistema de calificación de méritos y demostración de competencias por parte de los candidatos a una plaza en la institución.

La Administración Tributaria española, el proceso de selección personal debe de efectuarse a través de convocatorias públicas y comprender la realización de una serie de pruebas y entrevistas de conocimientos y aptitudes, que pongan de manifiesto la verdadera capacidad del candidato.

Las pruebas deben estar estructuradas en fases en forma ascendente, de modo que quien obtenga suficiente avance a la fase inmediata, hasta completar el proceso.

Los candidatos que completen exitosamente el proceso deben ser seleccionados para tomar el curso de capacitación de entrada, en el que deben de someterse a nuevas o pruebas, para luego ser contratados como empleados permanentes y ser ubicados en la organización de acuerdo a los méritos ganados en el proceso de selección y capacitación.

3) Política de retención de talentos e incentivos a la productividad.

Los problemas que la Administración Tributaria y Aduanera tienen en la actualidad es la fuga de talento. Debido a la carencia de una política salarial competitiva y a la falta de motivación y reconocimientos por parte de la administración, muchos elementos valiosos deciden renunciar a su puesto y se dirigen al sector privado, donde llegan a laborar en la áreas contables, auditoria y asesoría tributaria.

Estas personas conocen muy bien las fallas de la legislación y de la estructura organizativa, por lo que muchas veces aprovechan dicha información para inducir a sus clientes o patronos a realizar acciones de evasión o elusión fiscal. Esta práctica puede eliminarse si la Administración Tributaria cuenta con una política de retención de personal valioso.

La estrategia debe contener como mínimo estos componentes: mantener el personal motivado, en especial los más destacados, a quienes debe asignarse un salario de eficiencia y brindarles la oportunidad de asistir a capacitaciones importantes (dentro y fuera del país) y aplicar dichos conocimientos en beneficio de la organización.

Política de formación profesional y gerencial: Como complemento de la política de selección y contratación de personal, surge la necesidad de que la del personal, de modo que satisfaga el perfil necesario para desarrollar eficientemente las tareas de recaudación.⁸⁰La estrategia a seguir parte de la creación de una “Escuela de Formación Tributaria”, y la implementación de

⁸⁰LOBATO, Rodríguez Raúl “Derecho fiscal”, Colección de textos jurídicos universitarios UNAM 1983 México D.F.

un “Post grado en Gerencia Tributaria”.⁸¹

En la actualidad, las universidades del país generan profesionales con distintas capacidades e intereses que no han recibido la suficiente formación académica en aspectos tributarios. Ello les dificulta aprobar satisfactoriamente los procesos de selección en la Administración Tributaria; desde esta perspectiva, la administración tributaria tiene la responsabilidad de formar al personal de nuevo ingreso, en función de las necesidades de sus departamentos y sus instituciones.

1) Creación de la Escuela de Formación Tributaria y Aduanera.

Se propone crear una escuela especializada en la formación de profesionales tributarios, que construyan el perfil mínimo del personal requerido por las unidades operativas de la administración.

Al ejecutar deben de ser cuidadosamente separados por expertos en la materia, mientras que los docentes o instructores deben ser funcionarios de reconocida experiencia al interior de la administración o de otras instituciones, si los temas a impartir lo ameritan, el objetivo es garantizar el máximo nivel de aprendizaje en los alumnos.

Los programas básicos de instrucción deben considerar, como mínimo, los siguientes componentes:

Inducción del personal de nuevo ingreso: aspectos administrativos; divulgación de reformas legales y administrativas; conocimiento del proceso

⁸¹ De este modo se estaría garantizando un personal profesional con las capacidades suficientes para ser altamente productivos.

administrativo en todas sus etapas; contabilidad de los distintos sectores económicos; principios y técnicas de auditoría; creación de capacidades de fiscalización doméstica e internacional; manejo de plataformas tecnológicas de seguimiento y control; principios jurídicos aplicados en la tributación; idiomas e informática; gestión tributaria.

Luego de la formación inicial de personal, la “Escuela” debe mantener un programa continuo de desarrollo profesional, con el objeto de que el personal pueda actualizar permanentemente sus conocimientos.

Dicho programa debe incluir la realización de cursos periódicos sobre modificaciones a la legislación, interpretación de normas y discusión de casos prácticos de fiscalización.

- 2) Educación gerencial con base en un post grado en gerencia tributaria y aduanera.

Dentro de la Escuela de Formación Tributaria y Aduanera debe funcionar también un programa orientado a formar gerentes.

Esta faceta de la escuela debe ser diseñada de tal forma que se cuente con mecanismo confiables para identificar entre el personal operativo, a las personas idóneas para desempeñar cargos directivos en la Administración.

Cuando pueden ser conformados con los más altos estándares de educación gerencia vigente en las administraciones más avanzadas.

Para garantizar los mejores resultados, los programas de estudios del post grado deben ser diseñados y desarrollados por expertos académicos

internacionales y nacionales con un nivel académico competitivo y deben incorporar como mínimo; competencias directivas; comportamiento organizacional; administración de recursos humanos; gestión tributaria; evaluación del desempeño; planeación estratégica; liderazgo y resoluciones de conflictos; administración efectiva del tiempo; Idioma e Informática.

Es importante recomendar que las oportunidades para ascender en la escala jerárquica a puesto de gerencia, deben ser asignadas, en primera instancia, a nivel interno, con base a merito técnicos obtenidos por el personal en su trabajo operativo.

En segunda instancia, pueden convocarse a candidatos externos que cumplan los requerimientos del perfil mínimo y las exigencias del proceso de selección.

3) Políticas de incentivos a la formación profesional.

La formación profesional debe ser forzada con el otorgamiento de incentivos al personal para que tenga la suficiente motivación y pueda efectivamente obtener resultados satisfactorios, que beneficien la operatividad de la institución.

La política de retención de talentos se complementa con los incentivos a la formación, de modo que brindando al personal la oportunidad de mantener actualizados sus conocimientos, se genera más capacidad técnica y gerencial. Luego debe aprovecharse dicho cúmulo de experiencias y permitir aplicar lo aprendido en la institución.

Al mismo tiempo, la mayor capacitación debe ser un criterio a valorar a la hora de realizar incrementos salariales y ascensos a niveles jerárquicos

superiores.

Estructura funcional, el dinamismo de la actividad económica actual demanda una administración tributaria integrada organizativa y funcionalmente.

En tal sentido, se recomienda llevar a cabo un proceso de reorganización de la estructura funcional, en busca de un esquema de gestión integrado que potencie la generación de sinergias entre la DGII, DGA y DGT.

De este modo, se lograría mejor la capacidad de control de los contribuyentes, detección de incumplimiento y una aplicación efectiva y oportuna del régimen sancionatorio.

La integración recomendada no significa la fusión de las tres entidades en una sola, sino que se refiere a la coordinación funcional y complementariedad de las actuaciones de las tres instituciones.

B) Facilitación del cumplimiento de las obligaciones impositivas.

Unas de las fortalezas de las administraciones tributarias más avanzadas es poner el servicio al contribuyente como elemento central de su declaración de principios, y es dicha premisa la que orienta todas las acciones de la organización. El objetivo fundamental es facilitar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes y que el mismo y la administración incurran en los menores costos posibles.

Este propósito exige que la administración tributaria sea una organización eficiente y que el personal que labora en ella sea altamente calificado y esté plenamente identificado con los objetivos institucionales, lo que está

vinculado directamente con la política de recursos humanos de la institución.

En El Salvador, a pesar de los esfuerzos de décadas a mejorar la prestación de servicios tributarios, aún no existen debilidades y carencias importantes que inciden en el incumplimiento por parte de los contribuyentes. Dichas debilidades están relacionadas con la disponibilidad de información sobre los servicios, requisitos y trámites; con la facilidad para realizar los trámites; la accesibilidad para realizar los servicios a través de herramientas tecnológicas, la adecuada asistencias y consultas sobre normas, procedimientos y métodos; divulgación masiva de guías de orientación y otros documentos, entre otros. Este es el concepto más importante en la recaudación, mucho más que los ingresos provenientes de la fiscalización. Las recomendaciones van en dos vías: el aprovechamiento de las tecnologías de la información y la mayor presencia en los medios de comunicación para acercar la administración tributaria a la sociedad.

C) Aprovechamiento de las tecnologías de la información.

La tecnología debe ser un instrumento para mejorar la comunicación con los ciudadanos, de modo que este conozca la información necesaria y los procesos a seguir para cumplir sus obligaciones incurriendo en el menor costo posible.

Sitio Web integral DGII-DGA-DGT.

La administración Tributaria debe contar con un sitio web independiente del portal del Ministerio de Hacienda.

Dicho sitio debe ser integral, es decir, incluir las tres instituciones

responsables de la administración y recaudación de los tributos: DGII, DGA y DGT.

El sitio debe estar construido en un ambiente amigable, que permita la fácil localización de los servicios que el contribuyente desea realizar.

El sitio web debe disponer de una amplia información, pero como mínimo debe contener lo siguiente:

Normativa tributaria y aduanera vigente: Obligación tributarias y aduaneras por impuestos, en función del sector y actividad económica, por tipo de sujeto (domiciliado, no domiciliado, persona natural o jurídica, entidad sin fines de lucro. Etc.

Medios y formatos de declaraciones por tipo y periodo de obligación; guías de orientación, instructivos o circulares, emanados de la Administración tributaria; procedimientos y requisitos (estandarizados) a seguir de los diversos trámites; información sobre lugares y horarios de atención a contribuyentes; formas de pago de impuestos; módulos de declaración y pago de todos los impuestos internos y aduaneros; consulta de la cuenta corriente del contribuyente; consulta de declaraciones presentadas; módulos de declaración y pago de todos los impuestos internos aduaneros; consulta de la cuenta corriente del contribuyente.

La consulta de declaraciones presentadas; módulo de asistencia al contribuyente, con atención de personal especializado en tiempo real y a través de correo electrónico; módulo de documentación tributaria, que incluya; estudios relevantes, consultas efectuadas. Por la Direcciones Generales, resoluciones del tribunal de Apelaciones de los impuestos

internos y Aduanas.

Los fallos de la Corte Suprema de Justicia, jurisprudencia, etc; módulo de educación tributaria, con información didáctica sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias y su impacto en el bienestar de la sociedad.

Estadísticas tributarias por impuestos, región, departamento, municipio, tipo y tamaño de contribuyente, sector y actividad económica, etc.

- 1) Creación de puntos de acceso público a Internet para el cumplimiento de obligaciones tributarias.

Como complemento a la implementación de un sitio web integral para facilitar el cumplimiento voluntario con bajo costo, es necesario con una gran red de puntos de acceso a los servicios que presta la Administración Tributaria vía Internet.

Los puntos de acceso deben ubicarse en sitios públicos, que garanticen la seguridad necesaria al contribuyente para que efectúe sus trámites y consultas de manera confiable, por ejemplo: en centros comerciales, bancos, universidades, infocentros, alcaldías, etc.

- D) Mayor presencia de los medios de comunicación.

Uno de los aspectos que más inciden en la cultura evasiva de la sociedad es la falta de transparencia y rendición de cuentas por parte de la Administración Tributaria. Además la escasa información a disposición de los contribuyentes conduce a un incremento en los costos de cumplimiento por parte de estos, ya que muchas veces, se ven en la necesidad de hacer

trámites innecesarios o no hacer los trámites correctos.

En particular cada año, a partir del mes de enero debe lanzarse una campaña de inducción y orientación para el cumplimiento de la presentación de la declaración del Impuesto sobre la renta.

Esta campaña debe estar enfocada principalmente a las personas naturales, informando sobre requisitos para declarar. Montos máximos de deducciones permitidas, ejemplos prácticos, entre otros.

Se insiste en que la campaña debe arrancar al iniciar enero para orientar a los contribuyentes de manera oportuna. Por el lado del IVA, debe de contarse con una campaña continua de concientización sobre la necesidad de exigir la emisión de facturas.

Además de los elementos mencionados, y aunque ya se encuentren disponibles en el sitio web, debe informarse continuamente a la sociedad sobre las obligaciones a cumplir, requisitos, fechas de vencimientos de declaración y pago, lugares de pago, etc. Las campañas deben utilizar todos los medios de comunicación masiva, a fin de llegar a la mayor cantidad posible de receptores del mensaje.

E) Estrategia de fiscalización y control.

En el corto y en el mediano plazo, la Administración Tributaria debe realizarse una constante labor de fiscalización con la finalidad de combatir los niveles de evasión, elusión y contrabando. Definir líneas saltos estratégicas en dicha materia, de modo que se alcancen los objetivos de incrementar los niveles de recaudación y se impulse al contribuyente al

cumplimiento voluntario de sus obligaciones impositivas.

En ese contexto, se presenta un conjunto de recomendaciones en la esfera de las facultades de fiscalización, verificación y control de la Administración Tributaria.

Las recomendaciones van en la línea de hacer más eficientes los procesos y dar prioridad al componente informático como herramienta básica de la fiscalización.

1. Estrategia de fiscalización y coordinación institucional.

En primer lugar, debe destacarse que una de las faltas de la Administración Tributaria que más incide en la conducta evasiva de los contribuyentes es la descoordinación de las instituciones responsables de la recaudación y la falta de una estrategia adecuada para obtener resultados positivos.

El servicio al contribuyente, el otro componente de la misión de la Administración Tributaria debe ser combatir eficazmente el fraude fiscal en la forma de evasión, elusión o contrabando.

2. Planificación del proceso de fiscalización.

La planificación es la etapa inicial de un proceso de fiscalización, de ella depende el éxito o fracaso de un proceso, por lo tanto, debe ser prioritario para la administración hacer una acertada definición de los elementos que permitan obtener resultados favorables en la fiscalización.

En cada entidad (DGII y DGA), una Unidad de Planificación y Evaluación Tributaria (UPET), que trabajan de manera totalmente independiente y con

su propia información.

Esta situación tiene como consecuencia, una duplicación de esfuerzos y costos, no permite hacer un análisis integral de los contribuyentes y limita la actuación de los fiscalizadores.

En este contexto, se recomienda el establecimiento de una unidad organizativa “única”, responsable de monitorear y analizar integralmente el comportamiento tributario y financiero de los contribuyentes, tanto en operaciones internas como operaciones de comercio exterior y con base a ello, establecer perfiles de riesgos, para luego formular la estrategia y los planes de fiscalización puntuales que serán ejecutados por las unidades fiscalizadoras. Esta unidad debe convertirse en una “unidad estratégica”, que aplique técnicas de inteligencia de la información y utilice la más avanzadas herramientas tecnológicas.

Estos profesionales deben conocer a profundidad la operatividad de todos los sectores productivos, a fin de que la Administración Tributaria cuente con la capacidad suficiente para realizar una fiscalización efectiva.

La unidad debe de contar además con un área especializada de investigación y elaboración de estudios tributarios y aduaneros, que pueda formular análisis de los contribuyentes bajo un enfoque sociológico, empírico y científico. Asimismo se debe de disponer de simuladores de mediación de impacto de medidas de política en la recaudación tributaria, utilizando metodologías sistema, actuaciones de fiscalización conjunta entre DGII-DGA. Combatir la evasión tributaria es una tarea que exige una integración de actuaciones que posibilite, bajo el principio de economía procesal, hacer uso suficiente de los recursos humanos y financieros asignados.

En este sentido, los procesos de fiscalización tributaria y aduanera, deben desarrollarse en un solo proceso, lo que además conllevaría a mejorar la comunicación y la imagen ante los contribuyentes y a reducir los costos de cumplimiento, ya que estos últimos no estarían sujetos a verificaciones por parte de cada autoridad, sino que se haría de manera conjunta. La fiscalización conjunta implica además contar con especialistas en ambos campos de la tributación (impuestos internos y aduaneros), quienes deben tener también amplio dominio de herramientas informáticas, lo que permitirá realizar procesos fiscalizadores más eficientes.

Obviamente debe dotarse a las unidades fiscalizadoras y a su personal, de la tecnología apropiada y la información suficiente para hacer su trabajo. En la planificación y coordinación de la actuación conjunta, deben fortalecerse los alcances de la investigación, los periodos a verificar, las actividades a seleccionar y las horas hombre por aplicar a cada caso. Los procesos más factibles para realizarse en planes de actuación conjunta son: fiscalización de reintegros del IVA a exportadores, verificación de importadores de productos de temporada (textiles, frutas, verduras, calzado, electrodomésticos), importadores de materias primas o productos terminados sujetos a impuestos específicos, importadores de vehículos usados, empresas beneficiarias del régimen de zonas francas, depósitos de perfeccionamiento de activos, parque y centro de servicios, entre otros.

3. Implementación de procesos de fiscalización y control del Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces (TBR).

El mercado de inmuebles ha mostrado un auge notable los últimos años, pero si se contrasta con el comportamiento de la tributación del TBR, resulta una incongruencia lógica, ya que mientras que la actividad comercial de

inmuebles se incrementa, la recaudación por el impuesto mencionado disminuye o crece en una proporción mínimo.

La Dirección General de Impuestos Internos, enfoca sus acciones de fiscalización y control a los impuestos Específicos, en tanto el TBR, no es verificado en lo absoluto, ya que dado su bajo nivel de porte a la recaudación no se considera prioritario. El fin recaudatorio del TBR, se advierten dos beneficios del control de dicho impuesto; Análisis de capacidad contributiva para efectos del Impuesto sobre la renta, de compradores y vendedores de inmuebles. Control sobre ingresos por servicios prestados por los notarios que intervienen en el proceso de compra- venta. Verificación de la declaración de ganancia de capital.

4. Gestión de morosos y omisos conjunta DGII- DGT.

Con el propósito de agilizar y hacer más eficiente los procesos de recuperación de mora tributaria y gestión de no declarantes, debe establecerse una actuación coordinada entre la DGII y la DGT. Dicha coordinación implica la integración de los sistemas de información de la Dirección General de Tesorería, que controla los pagos de impuestos y el sistema de control de declaraciones presentadas, de la Dirección General de Impuesto Internos.

Las cuentas corrientes de los contribuyentes estarán debidamente actualizadas en tiempo real.

Implementar la publicación periódica de los morosos y omisos, esta medida ejercería presión en los contribuyentes emplazados públicamente, los que les motivaría a subsanar los incumplimientos ya que estarían siendo revelados ante toda la sociedad como incumplidores.

5. Fortalecimiento de la Unidad de Investigación Penal de la DGII, para investigar delitos tributarios.

La unidad de investigación Penal, de la Dirección General de Impuestos Internos, es producto de las reformas de finales de 2004. A la fecha, son pocos los casos que se han conocido sobre investigaciones de delitos tributarios, que se han transferido a la Fiscalía General de la Republica, para su tramitación en la esfera penal. Ante esta situación, es muy importante revitalizar la misión de dicha unidad, con el objeto de incrementar la generación de procesos que posteriormente sean trasladados a la Fiscalía General. La labor de la Unidad de Investigación debe fortalecerse con la utilización más expedita de fuentes de información que revelen la verdadera capacidad contributiva de los sujetos pasivos, tales como: Registro de la propiedad, sistema financiero, operaciones de importación y exportación y operaciones derivadas de contratar con instituciones del Estado.

6. Fortalecimiento del Laboratorio de Análisis de Mercancías.

El control aduanero se ven limitadas por no contar con un laboratorio debidamente especializado y equipado, para realizar análisis oportunos y de amplio alcance, en productos químicos, materias primas para bebida alcohólicas y cigarrillos, productos terminados bebidas gaseosas o alcoholizas, textiles, etc.

G. Diseño y establecimiento de plataformas informáticas de monitoreo y detección de áreas críticas.

Una de las fortalezas más importantes de las administraciones tributarias avanzadas es la utilizaron de la más modernas herramientas tecnológicas

para manejar la información de los contribuyentes y gestionar adecuadamente todos los procesos al interior de la organización.

Como ejemplo, la administración tributaria española, debe en mucho su prestigio y su efectividad a la de disponer de una plataforma informática muy potente, que maneja una gran cantidad de información de diversas fuentes, que es luego puesta a disposición de las diferentes unidades operativas y de decisión, como la principal herramienta en la función de control de la recaudación tributaria.

En el Salvador, se cuenta actualmente con un importante componente informático, pero el dinamismo de los negocios está incrementado cada vez más la cantidad de información administrativa. Destinar los recursos necesarios para establecer una plataforma informática con la suficiente capacidad de almacenamiento de toda la información necesaria para realizar efectiva administración de la recaudación tributaria.

El desarrollo de sistemas inteligentes de análisis de valores declarados y de cruce de información provenientes de diferentes fuentes, que generen una mayor efectividad en las acciones de fiscalización y control, garantizando a la vez una mayor certeza en los hallazgos. Integración de las bases de información tributaria, aduanera y de tesorería en un sistema único de información.

Las instituciones como la DGII, DGA y DGT cuentan cada una con sistemas de información independientes, lo que genera duplicidad de esfuerzos, costos y limitación de la actuación de las unidades de fiscalización.

Las bases de información en un “un sistema único de información tributaria y

aduanera”, que integre la totalidad de la información de los contribuyentes de modo que como parte integrante de la estrategia.

El sistema único debe disponer de los más altos niveles de seguridad de la información, para garantizar la confidencialidad y la reserva legal, pero a la vez debe tener los suficientes controles para permitir el acceso del personal de las diferentes áreas operativas de la organización a toda la información relevante para su trabajo de planificación, investigación, gestión y fiscalización. La integración de los sistemas de integración, junto con el acceso a todos los sistemas de otras instituciones, permitirá establecer técnicamente criterios de selección, con base a distintas fuentes de información internas y externas de modo que se pueda identificar con un alto grado de certeza los contribuyentes con mayores riesgos de incumplimiento.

Conexión directa con sistema de información externos.

Como uno de los elementos principales de la estrategia se recomienda gestionar la conexión directa con bases de información de otras fuentes, que permitan realizar cruces de información, análisis de comportamiento tributario, inferencia de la capacidad tributaria de los contribuyentes inscritos y de personas que operan en los distintos ámbitos de la economía nacional y que por una u otra razón, no forman parte de la base de contribuyente.

Las fuentes de información más relevantes en el país son: las instituciones financieras, registro de vehículos, registro de inmuebles, registro de comercio, registro de las personas naturales, estadísticas y censos, migración, entre otras. Un aspecto importante a considerar es que el acceso directo y permanente a la información de otras instituciones, ya sean estatales o privadas, requiere de reformas a la legislación tributaria y a otras

disposiciones como la ley de Bancos, Ley de Intermediarios Financieros no Bancarios, Mejora de los procesos sancionatorios.

Adicional a las mejoras que pueda introducirse en la gestión y en los procesos de “fiscalización”, el proceso sancionatorio, como fase culminante de la acción coercitiva del Estado también debe experimentar una evolución hacia las mejores prácticas en dicha materia, ya que como se expuso en su oportunidad, actualmente existe una clara debilidad de la Administración Tributaria en la tipificación de infracciones y en la imposición de sanciones, lo que tiene como consecuencia el incentivo en los contribuyentes a realizar acciones evasivas.

Es así que se recomienda el diseño e implementación de procedimientos sistemáticos, para la ejecución de los procesos de tasación e imposición de sanciones, de modo que los mismos sean sólidos y contengan los argumentos suficientes para ser defendibles ante el contribuyente y ante las instancias recursivas, como el tribunal de Apelación de los Impuestos Internos y Aduanas, y la Corte Suprema de Justicia. La Administración Tributaria y Aduanera debe considerarse entre sus estrategias, la posibilidad de apelar las sentencias del Tribunal de Apelación, cuando el resultado no le sea favorable y se esté en la plena seguridad de que la tasación y la imposición de sanciones están apegadas a Derecho. La sistematización de los procesos de tasación y sancionatorios deben incluir una mayor celeridad para finalizar los casos, con la finalidad de ver la mayor cantidad posible de expedientes. Lo anterior implica también sancionar todo tipo de infracciones de manera oportuna. La emisión de documentos legales (casos de fedatario), atrasos en proporcionar información, no atención a requerimientos, negación a permitir el control, omisión en presentación de declaraciones, como infracciones.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 CONCLUSIONES

La investigación sobre “La eficacia del fedatario fiscal, como mecanismo para evitar la evasión fiscal”. Se concluye lo siguiente: Se han cumplido los objetivos elaborados en el diseño ya que se ha incorporado la normativa constitucional y legal que es aplicada a la materia tributaria, y la vinculación de los principios que fueron objeto de análisis. Así también se comprobaron cada uno de los extremos planteados en las hipótesis de la investigación tanto la general como las específicas.

El concepto de evasión tributaria puede ser definido desde diferentes enfoques, para este trabajo, se considera evasión a aquel medio ilícito del cual se vale el contribuyente para evitar el pago de una parte o del total de la obligación fiscal, además entre las causas que favorecen la figura de la evasión y que dan paso a la necesaria labor del fedatario fiscal nos encontramos algunas relacionadas con la administración pública de nuestro país y los controles ejercidos por ejemplo sistema tributario poco transparente, administración tributaria poco flexible, fondos marginales en el circuito formal, bajo riesgo de ser detectados etc.

Hay causas que son provocadas por características de nuestros impuestos y de las normas tributarias, complejidad en la liquidación, inestabilidad de la norma, inaplicación de sanciones o aplicación de sanciones leves, etc.

También existen causas motivadas en la cultura de la sociedad carencia de

conciencia tributaria, repulsa al pago, falta de credibilidad en los gobernantes, etc.

En realidad es la conjunción de todas ellas, la que tiende a potenciar la evasión. Para plantear una solución a ésta situación, no existe una única medida a aplicar, sino este fenómeno estaría disuelto en todo el mundo.

Se debe comenzar coordinando distintos sectores públicos para que actúen directamente sobre la sociedad, siendo imprescindible que el pueblo tome conciencia sobre lo trascendente que es el cumplimiento tributario.

Debe verse garantizada una justicia eficaz que castigue al que no cumple, en este sentido el fenómeno de la evasión tributaria no puede ser resuelto aplicando un par de soluciones a corto plazo, sino que requiere un trabajo coordinado de las diferentes áreas gubernamentales que involucren a todos los sectores sociales.

Al ejecutar este trabajo destinado a concientizar a la gente, principalmente a las generaciones venideras, respecto de la importancia de pagar los impuestos y contar con una justicia eficiente que juzgue y castigue a quienes no cumplan con sus deberes tributarios, por razón que la emisión y la entrega de factura posteriores a la no entrega de factura, no liberara la omisión verificada ni la imposición de las sanciones correspondientes.

En el caso en el que no se emita o no se entregue documento que conste la operación y no reúna los requisitos legales, cuando el fedatario de encubierto presentándose como adquiriente de producto con el único propósito de verificar el cumplimiento de las obligaciones de emitir o entregar factura, el agente encubierto procederá a identificar su calidad de fedatario, a notificar el auto que lo faculta realizar la verificación y a levantar el acta de

comprobación por las infracciones verificadas.

5.2 RECOMENDACIONES

Entre las medidas para mejorar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y fomentar unas administraciones fiscales más eficientes están desde el punto de vista técnico, es posible encontrar soluciones en un plazo mucho más corto para resolver el tema de la evasión fiscal por medio de la figura del fedatario fiscal ante esta situación recomendamos lo siguiente:

Ajustar el sistema impositivo con los principios, en especial que respete con la teoría de la capacidad contributiva.

Dotar a las normas tributarias de estabilidad o vigencia que se prolongue en el tiempo.

Flexibilizar a la Administración tributaria, para que exista una gran adaptación de los cambios en las normas impositivas.

Desarrollar una estrategia de cumplimiento de las obligaciones fiscales y concentrar los esfuerzos contra la evasión fiscal.

Mejorar y ampliar los servicios al contribuyente, reduciendo los costos del cumplimiento de su obligación tributaria, simplificando métodos y procedimientos, y resolviendo oportunamente sus reclamos y recursos ante la administración.

Identificar y sancionar eficazmente el incumplimiento de las obligaciones tributarias, generando en la sociedad la percepción de un alto riesgo para el contribuyente en caso de no cumplimiento, en el sentido de que será descubierto y sancionado.

Utilizar una tecnología adecuada, que comprenda la utilización amplia de

Internet, de la informática y de sistemas de información integrales e integrados, que cubran todas las áreas funcionales del circuito tributario, proporcionando información cierta, oportuna y suficiente.

Darle al contribuyente la oportunidad de autoliquidar su tributo, siguiendo los procedimientos y plazos establecidos en las leyes y reglamentos respectivos.

Disponer de un Registro de Contribuyentes que permita identificar y clasificar a los contribuyentes, este registro debe ser actualizado permanentemente.

Desarrollar planes de fiscalización que permita minimizar la brecha entre el impuesto declarado por los contribuyentes y el impuesto potencialmente definido por la ley.

BIBLIOGRAFIA

Libros

ACOSTA CASCO, Natalia y Agostino Giraldez, “Infracciones y Delitos Tributarios”. Procedencia y Relevancia de su Distinción 2as. Jornadas Tributarias en Homenaje al Cr. Luis Simón. Diciembre 2009.

BERLIRI, Antonio, “principios del derecho tributario”, Madrid editorial de derecho financiero, 1971.

CORONADO, Norberto Rivas y SilvaCarlos Paillacar “Caracterización de la elusión fiscal en el impuesto a la renta de Chile” Derecho Económico, Departamento de Contabilidad y Auditoría; Facultad de Administración y Economía; Universidad de Santiago de Chile; Vol. 5 2007.

DIEZ, Manuel María “Manual de Derecho Administrativo” tomo I segunda edición, Buenos Aires, Argentina 1980.

ESPINOZA, José Alberto, “Manual de derecho tributario”, primera parte, 2ª edición Córdoba Argentina 2004.

FABIÁN, Rubio; “Seguridad Fiscal en El Salvador; Medidas para fortalecer la tributación”, primera edición, 500 ejemplares, coordinación y edición. San Salvador, El Salvador, Centroamérica. Septiembre de 2008.

FERNANDEZ PROVOSTE, Mario; “Principios de Derecho Tributario”, 1952, editorial jurídica de Chile, facultad de derecho de la universidad de Chile, colección de estudios jurídicos y sociales, VOL. XXI.

FONTAN BALESTRA, Carlos “Tratado de derecho penal” vol. VI edición Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina 1969.

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, “Derecho Tributario”, tomo I, ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina 1996.

GIULIANI FONROUGE, Carlos María. “Derecho Financiero tomo II”, novena edición. La Ley. Depalma Buenos Aires, Argentina 2005.

GURFINKEL DE WENDY, Lilian y Russo, Eduardo Angel, “Ilícitos Tributarios en las leyes”. Depalma. Argentina, año 1990.

JARACH, Dino, Curso Superior de Derecho Tributario. Liceo Profesional CIMA: Buenos Aires, 1957.

LOBATO, Raúl Rodríguez “Derecho fiscal”, Colección de textos jurídicos universitarios UNAM México D.F. 1983.

MACCHI, Miguel Ángel, “Sistema penal tributario y de la seguridad social” Ábaco de Rodolfo Depalma, 1999.

MAGAÑA ALVARO, “Derecho Constitucional Tributario; el principio de legalidad”, tomo V, primera edición, publicación de la unidad técnica ejecutora, U.T.E, auspiciada por el proyecto de reforma judicial, año 1983-1993.

MARTÍN, José María, “Derecho Tributario general”, 2ª edición, ediciones, Buenos Aires Argentina, 1995.

OLIVERA TORO, Jorge, “Manual de Derecho Administrativo”, VII edición, editorial Porrúa, Argentina 1997.

PAVESI, Pedro F.J., "La Adecuación de la Administración Tributaria al Medio de Actuación", 31° Asamblea General. Centro Interamericano de Administradores Tributarios, CIAT, Buenos Aires, Argentina 1997.

PEACOCK ALAN; G.K. SHAW, "La teoría económica de la política fiscal". 1a. reimpresión México, MX: Fondo de Cultura Económica (FCE), 1982.

PÉREZ ROYO, F. "Derecho Financiero y Tributario: Parte General". 8ª Edición, Editorial Civitas, Madrid, 1998.

PÉREZ DE AYALA, José Luis. "Derecho Tributario", 1ª edición, editorial de Derecho Financiero, Madrid España, 1998.

PITA, Claudino, "Concepto de la Evasión Tributaria" XVI Asamblea General del Centro Interamericano de Administradores Tributarios, Asunción , Paraguay, 1985.

SAINZ DE BUJANDA, F. "El Nacimiento de la obligación tributaria: Análisis Jurídico del Hecho imponible". Comisión viaje de Estudios de la Facultad de de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires; Argentina, 1968.

SPINKA, Roberto Emilio "Derecho Penal Tributario y previsional" Editorial Astrea ciudad de Buenos Aires Argentina 2007.

SOLER, Osvaldo H. "Derecho tributario (económico-constitucional-sustancial-administrativo-penal)" 2° edición actualizada y ampliada Buenos Aires Argentina. 2005.

TURANO, Pablo N. "Las etapas en la ejecución del delito de evasión

tributaria” Derecho Penal Económico, Tomo II, Marcial Pons, Buenos Aires, 2010.

VARAS Contreras, Guillermo, “Derecho Administrativo”, Editorial Nacimiento, Santiago de Chile, 1940.

VILLEGAS, Héctor B. “Régimen penal tributario argentino” 3ª Edición. Editorial: La Ley. Edición: 2008.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl; “El Sistema Penal Argentino”, avenida córdoba 1377, Buenos Aires, Argentina primera edición, dirección editorial. Dr. Rubén Villela, agosto 1992.

ZAFFARONI, Eugenio Raul, “Manual de Derecho Penal. Parte General” 2º edición Editorial Ediar, Buenos Aires Argentina, Junio 2002.

Tesis:

BOLAÑOS RUIZ, Carlos Eduardo, y otros “el principio de legalidad y la reserva de ley en materia tributaria en nuestro derecho positivo y el papel de la jurisprudencia salvadoreña.”Tesis Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Universidad de El salvador, noviembre de 2010.

GONZALEZ, Nancy Nelly “Análisis jurídico de la defraudación y evasión fiscal” Universidad Autónoma de Nuevo León, México 2005.

ORTIZ ALFARO, Luis Fernando y otros “Eficacia de los principios en el derecho tributario salvadoreño” Tesis Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Universidad de el Salvador, san salvador, noviembre de 2010.

Legislación:

Constitución de la Republica de El Salvador. Asamblea Constituyente, N° 38 de Fecha 15 de diciembre de 1983, publicado en el Diario Oficial 234, tomo 281 de fecha 16 de diciembre de 1983.

Código Tributario. Decreto Legislativo No. 230 de fecha 14 de Diciembre de 2000, publicado en el Diario Oficial número 241, tomo 349, de fecha 22 de diciembre de 2000.

Código penal. Decreto Legislativo No.: 1030, de 26 de abril de 1997, Diario Oficial número 105, Tomo 335, publicado el 10 de junio de 1997.

Ley De Impuestos Sobre La Renta Decreto Legislativo No. 134 De Diciembre De 1991.

Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Decreto Legislativo No. 296 de julio de 1992.

Institucional

BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO, Acevedo Carlos, “El salvador Diagnostico del sistema tributario y recomendaciones de política para incrementar la recaudación”, Serie de estudios económicos y sectoriales, diciembre 2003.

FUNDACION NACIONAL PARA EL DESARROLLO (FUNDE), “Seguridad Fiscal en El Salvador; Medidas para fortalecer la tributación Coordinación Rubio, Roberto Enrique, San salvador, 2008.

Boletines

GRANDE, Alfredo Julio, “Globalización, evasión fiscal y fiscalización tributaria”. Boletín AFIP N° 9, 01 de Abril de 1998.

Revistas

HOYOS, Gustavo Balmaceda “Engaño en la estafa: una puesta en escena”, Revista de Estudios de la Justicia N° 12 Año 2010.

BINDINGROJAS, Luis Emilio “Perjuicio patrimonial e imputación objetiva” Facultad de Derecho, Universidad Alberto Hurtado. Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso XXXVII (Valparaíso, Chile, 2º Semestre de 2011).

Diccionarios

Diccionario de la Lengua española: Tomo I. 22ª Edición, Real Academia Española; Madrid, 2001.

CABANELLAS DE TORRES, G. Diccionario Jurídico Elemental. 18ª edición. Buenos Aires: Editorial Heliasta, 2006.

DE SANTOS, Víctor, “Diccionario de Ciencia Jurídicas, Políticas Sociales y de Economía”, 2º Edición Reestructurada y Aumentada, editorial universidad Ciudad de Buenos Aires Argentina, año: 1999.

Páginas web

Ministerio de Hacienda

<http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Ciudadano>

Educación fiscal <http://www.edufis.mh.gob.sv/>

Sistema Bibliotecario Universidad de El Salvador

<http://biblioteca.ues.edu.sv/portal/>

Repositorio Institucional Universidad de El salvador <http://ri.ues.edu.sv>

ANEXO

ENTREVISTA:

Entrevistado: Licenciado Luis Ernesto Mendoza.

(Sección de Investigación de Cartera) Ministerio de Hacienda.

TEMA: LA EFICACIA DEL FEDATARIO FISCAL COMO MECANISMO PARA EVITAR LA EVASION FISCAL.-

FEDATARIO: Figura que la administración ha adoptado para garantizar un sector de la economía. En la cual se caracteriza por ejemplo no dar factura al consumidor.

A sí mismo la figura del fedatario es nueva en nuestro país, en el cual su propósito es cambiar la conducta de ese comerciante, llamado contribuyente. Esta figura la adopta todos los fiscalizadores, en el cual a todo auditor se le capacita.

Hay una unidad encargada para detectar el comportamiento de los contribuyentes, en el cual la forma de trabajar los fedatarios, es salir a verificar el cumplimiento de sus obligaciones para con el fisco, a cada uno de los Departamentos.

Dicha figura solo se ha diseñado para ser fedatario “un día”, en el cual se acopla o se designa a un lugar determinado, el horario, el fedatario trabaja de noche; esto va referido en cuanto a lugares de trabajo o establecimiento como por ejemplos: Discoteca, Farmacia, lugares en los cuales el fedatario debe de estar a la expectativa en cuanto a su cumplimiento de obligación tributaria.

A sí mismo se puede hacer mención de la estrecha y amplia relación del

fedatario con la Fiscalía General de La República. En el cual se apoyan entre estos cuando se comete un delito, ya que cuando se comete un delito penal es la F. G. R, la institución encargada de la investigación, ya que cuando se comete un ilícito penal, en los establecimientos los fedatarios junto con Fiscalía General de la República levanta actas de lo sucedido y se deja constancia de todos los hechos ejecutados, asimismo dejan constar si hay señalamiento de cierre de dicho establecimiento. Dichas facultades se puede hacer mención de los Artículos 173, Lit. p), 179, y 180 del Código Tributario.

Ya que solo el hecho de no dar una factura implica una multa para el dueño del establecimiento, a si el Juez de lo Civil de Hacienda, ellos son los que evalúa si se cierra o no el establecimiento, si hay mal intención el juez es quien determinara y le notifica al contribuyente.

Durante los cierre de establecimiento se le tiene que cancelar a los empleados que laboran, asimismo la figura del fedatario “ENCUBIERTO”, solo se aplica en El Salvador, en otros países es mucho más práctica, el fedatario entra al establecimiento como cualquier consumidor y es en ese momento que verifica si el dueño del contribuyente cumple con lo establecido.

Se hace relación la figura del fedatario con la Dirección General de Impuestos Internos; sienta esta la autoridad máxima, para los fedatario, es “verificar y controlar la contribución”, asimismo se hace relación con la Ley Orgánica de Impuesto Interno, como lo es promover la no evasión de impuestos, fiscalizar, delegar funcionarios y verificar que den fe de los procesos ejecutados en cuanto a cada etapa ejecutada por el fedatario.

A manera de conclusión “La eficacia del Fedatario como mecanismo para evitar la evasión fiscal”, es de mucha importancia para contribuir primeramente con la obligación que se tiene con el fisco, y el cumplimiento

del cuerpo normativo jurídico, siendo esta figura novedosa ya que este ayuda a fiscalizar y ser vigilante para contribuir con el fisco, promover y fomentar la educación, para ser garante a no violaciones de evasión de impuestos.